

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

## **NBC TA – DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, NBC TA 200 a 810



**PUBLICAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**  
**SAS Quadra 5 – Bloco “J” - Ed. CFC**  
**Fone: (61) 3314 9600 / Fax: (61) 3322 2033**  
**CEP: 70070-920 – Brasília – DF**  
**Site: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)**  
**E-mail: [cfc@cfc.org.br](mailto:cfc@cfc.org.br)**

**Edição eletrônica**

**Edição sob responsabilidade de:**

**JUAREZ DOMINGUES CARNEIRO**  
**Presidente do Conselho Federal de Contabilidade**

**VERÔNICA SOUTO MAIOR**  
**Vice-presidente Técnica**

**LUIZ CARLOS DE SOUZA**  
**Coordenador Adjunto da Câmara Técnica**

**JOSÉ LUÍS CORRÊA GOMES**  
**Coordenador de Execução Técnica**

**HÉLIO JOSÉ CORAZZA**  
**Contador**

**Capa: MARCUS HERMETO**

---

Conselho Federal de Contabilidade

Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

Publicação eletrônica.  
[633] p.

1. Normas Brasileiras de Contabilidade - Brasil. 2. Auditoria Independente. I. Título.

CDU – 657.6(81)(083.74)

---

Ficha Catalográfica elaborada pela Bibliotecária Lúcia Helena Alves de Figueiredo CRB 1/1.401

## APRESENTAÇÃO

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no cumprimento de sua atribuição privativa, edita as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) que devem ser adotadas por todos os profissionais da contabilidade no Brasil.

Para assegurar a evolução das Ciências Contábeis e a aplicação do conhecimento atualizado e globalizado no exercício profissional, uma das prioridades do CFC tem sido a busca da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

A elaboração e a revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) Técnicas e Profissionais, assim como dos Princípios de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93), fazem parte de um processo constante que congrega, em igual medida, o saber técnico e a aplicação prática, sem se descuidar da realidade atual da profissão contábil.

Visando contribuir com o acesso a informação pelos profissionais de contabilidade, usuários de informações e demais interessados, o CFC disponibiliza livros eletrônicos, reunindo as Normas Brasileiras de Contabilidade. Para facilitar a consulta o sumário do livro é indexado eletronicamente e remete diretamente à norma de interesse da pesquisa.

**Juarez Domingues Carneiro**

**Presidente**

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA – DE AUDITORIA INDEPENDENTE

NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, NBC TA 200 a 810

Numeração	CFC Resolução	Nome da norma	Fl.
<u>NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL</u>	<u>1.202/09</u>	<u>Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração</u>	5
<u>NBC TA 200</u>	<u>1.203/09</u>	<u>Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria</u>	25
<u>NBC TA 210</u>	<u>1.204/09</u>	<u>Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria</u>	49
<u>NBC TA 220</u>	<u>1.205/09</u>	<u>Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis</u>	68
<u>NBC TA 230</u>	<u>1.206/09</u>	<u>Documentação de Auditoria</u>	83
<u>NBC TA 240</u>	<u>1.207/09</u>	<u>Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis</u>	95
<u>NBC TA 250</u>	<u>1.208/09</u>	<u>Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis</u>	131
<u>NBC TA 260</u>	<u>1.209/09</u>	<u>Comunicação com os Responsáveis pela Governança</u>	143
<u>NBC TA 265</u>	<u>1.210/09</u>	<u>Comunicação de Deficiências de Controle Interno</u>	162
<u>NBC TA 300</u>	<u>1.211/09</u>	<u>Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis</u>	172
<u>NBC TA 315</u>	<u>1.212/09</u>	<u>Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente</u>	183
<u>NBC TA 320</u>	<u>1.213/09</u>	<u>Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria</u>	224
<u>NBC TA 330</u>	<u>1.214/09</u>	<u>Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados</u>	232
<u>NBC TA 402</u>	<u>1.215/09</u>	<u>Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços</u>	252
<u>NBC TA 450</u>	<u>1.216/09</u>	<u>Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria</u>	272
<u>NBC TA 500</u>	<u>1.217/09</u>	<u>Evidência de Auditoria</u>	282
<u>NBC TA 501</u>	<u>1.218/09</u>	<u>Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados</u>	297
<u>NBC TA 505</u>	<u>1.219/09</u>	<u>Confirmações Externas</u>	307
<u>NBC TA 510</u>	<u>1.220/09</u>	<u>Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais</u>	317
<u>NBC TA 520</u>	<u>1.221/09</u>	<u>Procedimentos Analíticos</u>	327
<u>NBC TA 530</u>	<u>1.222/09</u>	<u>Amostragem em Auditoria</u>	335
<u>NBC TA 540</u>	<u>1.223/09</u>	<u>Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas</u>	349
<u>NBC TA 550</u>	<u>1.224/09</u>	<u>Partes Relacionadas</u>	385
<u>NBC TA 560</u>	<u>1.225/09</u>	<u>Eventos Subsequentes</u>	408
<u>NBC TA 570</u>	<u>1.226/09</u>	<u>Continuidade Operacional</u>	418
<u>NBC TA 580</u>	<u>1.227/09</u>	<u>Representações Formais</u>	432
<u>NBC TA 600</u>	<u>1.228/09</u>	<u>Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes</u>	445
<u>NBC TA 610</u>	<u>1.229/09</u>	<u>Utilização do Trabalho de Auditoria Interna</u>	486
<u>NBC TA 620</u>	<u>1.230/09</u>	<u>Utilização do Trabalho de Especialistas</u>	493
<u>NBC TA 700</u>	<u>1.231/09</u>	<u>Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis</u>	510
<u>NBC TA 705</u>	<u>1.232/09</u>	<u>Modificações na Opinião do Auditor Independente</u>	534

<b><u>NBC TA 706</u></b>	<b><u>1.233/09</u></b>	<b><u>Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente</u></b>	<b>555</b>
<b><u>NBC TA 710</u></b>	<b><u>1.234/09</u></b>	<b><u>Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas</u></b>	<b>564</b>
<b><u>NBC TA 720</u></b>	<b><u>1.235/09</u></b>	<b><u>Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas</u></b>	<b>580</b>
<b><u>NBC TA 800</u></b>	<b><u>1.236/09</u></b>	<b><u>Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais</u></b>	<b>586</b>
<b><u>NBC TA 805</u></b>	<b><u>1.237/09</u></b>	<b><u>Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis</u></b>	<b>599</b>
<b><u>NBC TA 810</u></b>	<b><u>1.238/09</u></b>	<b><u>Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas</u></b>	<b>614</b>

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.202/09

*Aprova a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL –  
Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – “Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional Estrutura Conceitual da IFAC.

Art. 2º [\(Revogado pela Resolução CFC nº 1.323/11\)](#)

**Art. 3º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA**  
**TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1 – 3</b>
<b>PRINCÍPIOS ÉTICOS E NORMAS DE CONTROLE DE QUALIDADE</b>	<b>4 – 6</b>
<b>DEFINIÇÃO E OBJETIVO DO TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO</b>	<b>7 – 11</b>
<b>ABRANGÊNCIA DA ESTRUTURA CONCEITUAL</b>	<b>12 – 14</b>
<b>RELATÓRIO SOBRE TRABALHO DE NÃO ASSEGURAÇÃO</b>	<b>15 – 16</b>
<b>ACEITAÇÃO DO TRABALHO</b>	<b>17 – 19</b>
<b>ELEMENTOS DO TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO</b>	<b>20</b>
<b>RELACIONAMENTO ENTRE TRÊS PARTES</b>	<b>21 – 30</b>
<b>OBJETO</b>	<b>31 – 33</b>
<b>CRITÉRIOS</b>	<b>34 – 38</b>
<b>EVIDÊNCIAS</b>	<b>39 – 55</b>
<b>RELATÓRIO DE ASSEGURAÇÃO</b>	<b>56 – 60</b>
<b>USO INDEVIDO DO NOME DO AUDITOR INDEPENDENTE</b>	<b>61</b>
<b>APÊNDICE</b>	

### **Introdução**

1. Esta Estrutura Conceitual define e descreve os elementos e os objetivos de um trabalho de asseguração, identificando os trabalhos aos quais são aplicadas as Normas Técnicas de Auditoria (NBC TA), Normas Técnicas de Revisão (NBC TR), e Normas para Outros Trabalhos de Asseguração (NBC TO). Ela proporciona orientação e referência para:
  - (a) Profissionais de Contabilidade na prática de auditoria (Auditores Independentes) quando executam trabalhos de asseguração. Profissionais de Contabilidade no setor público são remetidos para a Perspectiva do Setor Público no final desta Estrutura Conceitual. Os Profissionais de Contabilidade que não estejam nem na prática de auditoria nem no setor público são encorajados a considerar esta Estrutura Conceitual quando executarem trabalhos de asseguração;(\*)
- (\*) Um Profissional de Contabilidade que não esteja na prática de auditoria independente, por exemplo, um auditor interno, aplica esta estrutura e menciona em seu relatório esta

estrutura e as NBC TA, NBC TR ou NBC TO que sejam aplicáveis. No caso do Profissional de Contabilidade, de outros membros da equipe de trabalho e, quando aplicável, de outros empregados desse profissional não serem independentes da entidade auditada para a qual está sendo efetuado o trabalho de asseguarção, a falta de independência e a natureza do relacionamento com essa entidade devem ser divulgados no relatório do Profissional de Contabilidade. Também não deve ser usada a palavra “independente” no título do relatório, e o propósito e o uso do relatório devem ser restritos.

- (b) outros envolvidos em trabalhos de asseguarção, incluindo os usuários previstos do relatório de asseguarção e a parte responsável; e
- (c) emissão de normas técnicas (NBC TA, NBC TR e NBC TO) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

2. Esta Estrutura Conceitual não estabelece normas próprias nem exigências relativas a procedimentos para execução de trabalhos de asseguarção. As NBC TA, NBC TR e NBC TO contêm princípios básicos, procedimentos essenciais e respectiva orientação, de modo consistente com os conceitos desta Estrutura Conceitual, para a execução de trabalhos de asseguarção.

3. O que se segue é uma visão geral desta Estrutura Conceitual:

- Introdução

Esta Estrutura Conceitual trata dos trabalhos de asseguarção executados por auditores independentes. Ela proporciona orientação e referência para auditores independentes e para outros envolvidos em trabalhos de asseguarção, como aqueles que contratam um auditor independente (contratante).

- Definição e objetivo do trabalho de asseguarção

Essa parte da Estrutura Conceitual define os trabalhos de asseguarção e identifica os objetivos dos dois tipos de trabalhos de asseguarção, cuja execução é permitida ao auditor independente. Ela define esses dois tipos como “trabalhos de asseguarção razoável” e “trabalhos de asseguarção limitada”. (observação: quando se tratar de trabalho de asseguarção de informações contábeis históricas (por exemplo, demonstrações contábeis), o trabalho de asseguarção razoável é denominado “auditoria”, e o trabalho de asseguarção limitada é denominado “revisão”).

- Abrangência da estrutura conceitual

Essa parte distingue os trabalhos de asseguarção de outros trabalhos, como os de consultoria.

- Aceitação de trabalho

Essa parte estabelece as características que devem estar necessariamente presentes antes do auditor independente aceitar um trabalho de asseguarção.

- Elementos do trabalho de asseguarção

Essa parte identifica e discute os cinco elementos presentes nos trabalhos de asseguarção executados por auditores independentes: um relacionamento de três partes, um objeto, critérios, evidências e um relatório de asseguarção. Essa seção explica as diferenças importantes entre os trabalhos de asseguarção razoável e os de asseguarção limitada (também detalhadas no Apêndice). Essa seção discute também, por exemplo, as variações significativas no objeto dos trabalhos de asseguarção, as características exigidas dos

critérios adequados, o papel do risco e da materialidade nos trabalhos de asseguarção, e como as conclusões são expressas em cada um dos dois tipos de trabalhos de asseguarção.

- Uso indevido do nome do auditor independente

Essa parte discute as implicações da associação do auditor independente com determinado objeto.

### **Princípios éticos e normas de controle de qualidade**

4. Em adição a esta Estrutura Conceitual e às normas técnicas (NBC TA, NBC TR e NBC TO), os auditores independentes que executam trabalhos de asseguarção são disciplinados:
  - (a) pelo Código de Ética Profissional do Contador do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que estabelece princípios éticos fundamentais para os contabilistas; e
  - (b) pela Norma de Controle de Qualidade (NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica, outros trabalhos de asseguarção e serviços correlatos.)
5. Os princípios fundamentais da ética profissional a serem observados pelos auditores independentes estão implícitos no Código de Ética Profissional do Contador do CFC, incluindo:
  - (a) honestidade(ou integridade);
  - (b) objetividade;
  - (c) competência e zelo profissionais;
  - (d) sigilo; e
  - (e) comportamento profissional.
6. O Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais relacionadas mostram como a estrutura conceitual deve ser aplicada em situações específicas. Fornecem exemplos de salvaguardas que podem ser adequadas para tratar das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e fornece, também, exemplos de situações onde não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças. Especificamente com referência à necessária Independência a norma, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, inclui uma abordagem conceitual à independência, que leva em consideração, para cada trabalho de asseguarção, as ameaças à independência, as salvaguardas aceitas e o interesse público. Isso exige que as firmas e os membros das equipes de asseguarção identifiquem e avaliem as circunstâncias e os relacionamentos que possam gerar ameaças à independência e tomem ações adequadas para eliminar essas ameaças, ou reduzi-las a um nível aceitável, pela aplicação de salvaguardas.

### **Definição e objetivo do trabalho de asseguarção**

7. “Trabalho de asseguarção” significa um trabalho no qual o auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos outros usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.
8. O resultado da avaliação ou mensuração de um objeto é a informação resultante da aplicação de critérios ao objeto. Essa informação resultante pode ser, por exemplo, as demonstrações

contábeis de uma entidade, ou uma afirmação acerca da eficácia do seu controle interno, ou seja:

- (a) o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação nas demonstrações contábeis (resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto) da entidade resultam da aplicação da estrutura de relatórios financeiros para o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação, como as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil (critérios), à sua posição patrimonial e financeira, ao seu desempenho operacional e aos seus fluxos de caixa (objetos).
- (b) uma afirmação acerca da eficácia do controle interno (resultado) resulta da aplicação da estrutura conceitual para a avaliação da eficácia do controle interno, tais como os critérios (COSO ou CoCo(\*)) em relação ao controle interno (objeto).
- (\*). COSO vem da sigla em inglês aplicável ao Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission, enquanto CoCo refere-se aos princípios do Instituto Canadense de Contadores.

Ao longo desta Estrutura Conceitual, a expressão “informação sobre o objeto” é usada para significar o resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios aplicáveis. É a informação a respeito do objeto sobre a qual o auditor independente obtém evidências apropriadas e suficientes, que permitam a fundamentação razoável a fim de expressar uma conclusão no relatório de asseguarção.

- 9. A informação sobre o objeto pode não estar expressa de forma apropriada no contexto do objeto e dos critérios, podendo, por isso, estar distorcida, eventualmente até numa extensão relevante. Isso ocorre quando a informação sobre o objeto não reflete de forma apropriada a aplicação dos critérios ao objeto; por exemplo, quando as demonstrações contábeis da entidade não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, sua posição patrimonial e financeira, o desempenho operacional de suas operações e os seus fluxos de caixa, conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil, ou quando uma afirmação (ou afirmações) da entidade de que seu controle interno é eficaz não está declarada de forma adequada, em todos os aspectos relevantes, conforme o COSO ou o CoCo.
- 10. Em alguns trabalhos de asseguarção, a avaliação ou a mensuração do objeto é executada pela parte responsável, estando a informação sobre o objeto na forma de afirmação pela parte responsável, afirmação essa que fica disponível aos usuários previstos. Esses trabalhos são denominados “trabalhos baseados em afirmação (ou afirmações)”. Em outros trabalhos de asseguarção, o auditor independente executa diretamente a avaliação ou a mensuração do objeto, ou obtém representação da parte responsável de que executou a avaliação ou a mensuração, a qual não fica disponível aos usuários previstos. A informação sobre o objeto é prestada aos usuários previstos no relatório de asseguarção. Esses trabalhos são denominados “trabalhos de relatório direto”.
- 11. Segundo esta Estrutura Conceitual, existem dois tipos de trabalhos de asseguarção cuja execução é permitida ao auditor independente: trabalho de asseguarção razoável e trabalho de asseguarção limitada. O objetivo do trabalho de asseguarção razoável é reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho como base para uma forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente. O objetivo do trabalho de asseguarção limitada é o de reduzir o risco de trabalho de asseguarção a um nível que seja aceitável, considerando as circunstâncias do trabalho, mas em que o risco seja maior do que no trabalho de asseguarção razoável, como base para uma forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente. (\*)

- (\*) Circunstâncias do trabalho incluem os termos do trabalho, inclusive se ele se refere a trabalho de asseguarção razoável ou limitada, as características do objeto do trabalho, os critérios a utilizar, as necessidades dos usuários previstos, as características relevantes e o ambiente da parte responsável, além de outros assuntos como eventos, operações, condições e práticas, que podem ter efeito significativo sobre o trabalho.

## **Abrangência da estrutura conceitual**

12. Nem todos os trabalhos executados por auditores independentes são trabalhos de asseguarção. Outros trabalhos frequentemente executados que não satisfazem a definição acima (e por isso não são previstos nesta Estrutura Conceitual) incluem:
  - (a) trabalhos cobertos pelas Normas Técnicas para Serviços Correlatos (NBC TSC), tais como trabalhos de procedimentos previamente acordados e compilações de informações financeiras ou de outras informações.
  - (b) a elaboração de declarações de impostos em que não há uma conclusão que expresse qualquer forma de asseguarção.
  - (c) trabalhos de consultoria (ou de assessoria), tais como consultoria gerencial e de impostos. (\*)
  - (\*) Trabalhos de consultoria utilizam profissionais com conhecimento técnico e acadêmico de contabilidade, especialização, experiência e conhecimentos adquiridos no processo de consultoria. O processo de consultoria é um processo analítico que envolve tipicamente algumas combinações de atividades relacionadas com: determinação de objetivos, descoberta de fatos, definição de problemas ou de oportunidades, avaliação de alternativas, desenvolvimento de recomendações (incluindo ações), comunicação de resultados e, às vezes, implantação e acompanhamento posterior. Relatórios (se emitidos) são escritos geralmente na forma de narrativas (ou forma longa). Geralmente, o trabalho executado é apenas para uso e benefício do cliente. A natureza e o alcance do trabalho são determinados por acordo entre o profissional de contabilidade e o cliente. Qualquer serviço que preencha a definição de trabalho de asseguarção não é de consultoria, mas sim de asseguarção.
13. Um trabalho de asseguarção pode ser parte de um trabalho mais amplo, por exemplo, quando um trabalho de consultoria para aquisição de empresa inclui a exigência de expressar asseguarção quanto às informações contábeis históricas ou prospectivas. Nessas circunstâncias, esta Estrutura Conceitual aplica-se somente à parte de asseguarção do trabalho.
14. Os trabalhos a seguir, que podem satisfazer a definição apresentada no item 7, não necessitam ser executados de acordo com esta Estrutura Conceitual:
  - (a) trabalhos para testemunhar em processos legais com respeito a contabilidade, auditoria, aspectos fiscais e tributários ou outros assuntos; e
  - (b) trabalhos que incluam opiniões profissionais, pontos de vista ou relatos, a partir dos quais o usuário possa inferir alguma asseguarção, se tudo o que se segue for aplicável:
    - (i) essas opiniões, esses pontos de vista ou essa redação são meramente acessórios face ao trabalho como um todo;
    - (ii) qualquer relatório emitido é expressamente restrito aos usuários previstos nele especificados;

- (iii) segundo entendimento por escrito com os usuários previstos, o trabalho não se destina a ser trabalho de asseguarção; e
- (iv) o trabalho não foi apresentado como sendo de asseguarção no relatório emitido.

### **Relatório sobre trabalho de não asseguarção**

15. O auditor independente que relate sobre um trabalho que não seja de asseguarção, no âmbito desta Estrutura Conceitual, distingue claramente esse relatório de relatório de asseguarção. Assim, para não confundir os usuários previstos, o relatório que não seja de asseguarção evita, por exemplo:
  - (a) sugerir conformidade com esta Estrutura Conceitual ou com as NBC TAs, NBC TRs ou NBC TOs;
  - (b) usar indevidamente as palavras “asseguarção”, “auditoria” ou “revisão”;
  - (c) incluir declaração que possa ser confundida com uma conclusão concebida para aumentar o grau de confiança dos usuários previstos acerca do resultado da avaliação ou mensuração de objeto de acordo com os critérios aplicáveis.
16. O auditor independente e a parte responsável podem concordar em aplicar os princípios desta Estrutura Conceitual a um trabalho quando não houver outros usuários previstos além da parte responsável, desde que sejam satisfeitas todas as outras exigências previstas nas NBC TAs, NBC TRs e NBC TOs. Nesses casos, o relatório do auditor independente inclui uma declaração restringindo o uso do relatório à parte responsável.

### **Aceitação de trabalho**

17. O auditor independente deve aceitar um trabalho de asseguarção somente se, com base em seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, indicar que:
  - (a) possa cumprir com as exigências do Código de Ética, como independência e competência profissional; e
  - (b) o trabalho contém todas as seguintes características:
    - (i) o objeto do trabalho é apropriado;
    - (ii) os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos;
    - (iii) o auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que darão suporte ou fundamentação para a sua conclusão;
    - (iv) a conclusão do auditor independente, quer seja em forma de Asseguarção Razoável quer em forma de Asseguarção Limitada, puder estar contida em relatório escrito; e
    - (v) o auditor independente se satisfaz que há um propósito racional para o trabalho. Se houver uma limitação relevante na extensão do seu trabalho (ver item 55), provavelmente o trabalho não terá um propósito racional. O auditor independente pode considerar também que a parte contratante tem a intenção de associar o nome do auditor ao objeto de maneira não apropriada (ver item 61).

As Normas específicas (NBC TAs, NBC TRs e NBC TOs) podem incluir requisitos adicionais que necessitam ser satisfeitos antes da aceitação do trabalho.

18. Quando um trabalho potencial não puder ser aceito como trabalho de asseguarção, porque não evidencia todas as características do item anterior, a parte contratante pode estar em condições

de identificar um trabalho diferente, que satisfaz as necessidades dos usuários previstos. Por exemplo:

- (a) se os critérios originais não forem adequados, um trabalho de asseguarção pode ainda ser executado, desde que:
    - (i) a parte contratante possa identificar um aspecto do objeto original para o qual esses critérios sejam adequados, e o auditor independente possa executar o trabalho de asseguarção com respeito a esse aspecto como um objeto por si próprio. Nesses casos, o relatório de asseguarção torna claro que não se relaciona com o objeto original na sua totalidade; ou
    - (ii) possam ser selecionados ou desenvolvidos critérios alternativos para o objeto original.
  - (b) a parte contratante pode solicitar um trabalho que não seja um trabalho de asseguarção, como um trabalho de consultoria ou um trabalho de procedimentos previamente acordados.
19. Uma vez aceito o trabalho de asseguarção, o auditor independente não pode alterar esse trabalho para trabalho de não asseguarção, assim como não pode alterar o alcance do trabalho de asseguarção razoável para trabalho de asseguarção limitada sem uma justificativa razoável. Uma alteração de circunstâncias que afete as necessidades dos usuários previstos, ou um mal entendido com referência à natureza do trabalho, justifica geralmente o pedido para alteração no trabalho. Se essa alteração for feita, o auditor independente não deve ignorar a evidência obtida anteriormente à alteração.

### **Elementos do trabalho de asseguarção**

20. São discutidos nesta seção os seguintes elementos de trabalho de asseguarção:
- (a) relacionamento entre três partes, envolvendo o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos;
  - (b) objeto apropriado;
  - (c) critérios adequados;
  - (d) evidências apropriadas e suficientes; e
  - (e) relatório de asseguarção escrito na forma apropriada para trabalho de asseguarção razoável ou para trabalho de asseguarção limitada.

### **Relacionamento entre três partes**

21. Os trabalhos de asseguarção envolvem três partes distintas: o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos.
22. A parte responsável e os usuários previstos podem ser de diferentes entidades ou da mesma entidade. Como exemplo do último caso, na estrutura de administração dualista, o conselho de administração pode procurar asseguarção acerca da informação proporcionada pela diretoria executiva da entidade. O relacionamento entre a parte responsável e os usuários previstos necessita ser visto no contexto de trabalho específico e pode diferir de linhas de responsabilidade mais tradicionalmente definidas. Por exemplo, um executivo da alta administração da entidade (usuário previsto) pode contratar o auditor independente para executar um trabalho de asseguarção sobre um aspecto particular das atividades da entidade,

aspecto esse que é da responsabilidade imediata de um nível mais baixo de gestão (parte responsável), mas pelo qual o executivo, em última análise, é responsável.

#### Auditor independente

23. A expressão “auditor independente”, como usada nesta Estrutura Conceitual, é mais ampla do que a usada nas NBC TAs ou NBC TRs, que se refere apenas a auditores independentes que executam trabalhos de auditoria ou de revisão de informações contábeis históricas.
24. Pode ser solicitado ao auditor independente que execute trabalhos de asseguarção em vasta gama de objetos. Alguns desses objetos podem exigir conhecimentos especializados além dos geralmente possuídos por auditor independente. Conforme referido no item 17(a), um auditor independente não aceita um trabalho se seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indicar que não serão satisfeitos os requisitos éticos referentes à competência profissional. Em alguns casos, esse requisito pode ser satisfeito pelo auditor independente pelo uso do trabalho de pessoas de outras áreas profissionais, referidas como especialista. Nesses casos, o auditor independente se satisfaz de que os especialistas que executam o trabalho possuem coletivamente os conhecimentos e as habilidades exigidos, e que o auditor independente tem um nível adequado de envolvimento no trabalho e compreensão do mesmo para o qual seja usado qualquer especialista.

#### Parte responsável

25. A parte responsável é a pessoa (ou as pessoas) que:
  - (a) e responsável pelo objeto no trabalho de relatório direto; ou
  - (b) no trabalho com base em afirmação, a parte responsável é a responsável pela informação sobre o objeto (a afirmação) e pode ser responsável pelo objeto. Um exemplo de quando a parte responsável responde tanto pela informação sobre o objeto como pelo objeto é quando a entidade contrata um auditor independente para executar um trabalho de asseguarção relacionado a um relatório que ela tenha elaborado sobre suas próprias práticas de sustentabilidade. Um exemplo de quando a parte responsável responde pela informação sobre o objeto, mas não pelo objeto, dá-se quando uma organização governamental contrata um auditor independente para executar um trabalho de asseguarção, relativo ao relatório sobre as práticas de sustentabilidade da empresa privada, relatório esse que a referida organização governamental tenha elaborado com o objetivo de distribuir para os usuários previstos.

A parte responsável pode ser ou pode não ser a parte que contrata o auditor independente (a parte contratante).

26. A parte responsável geralmente fornece ao auditor independente uma representação formal (carta de representação da administração), que avalia ou mensura o objeto de acordo com os critérios aplicáveis, devendo ela ficar ou não à disposição dos usuários previstos como uma afirmação. No trabalho de relatório direto, o auditor independente pode não ser capaz de obter essa representação quando a parte contratante for diferente da parte responsável.

#### Usuários previstos

27. Os usuários previstos são a pessoa, as pessoas ou o grupo de pessoas para quem o auditor independente submete seu relatório de asseguarção. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não pode ser o único.

28. Sempre que possível, o relatório de asseguarção é dirigido a todos os usuários previstos, mas em alguns casos, podem existir outros usuários. O auditor independente pode não ser capaz de identificar todos os que irão ler o relatório de asseguarção, particularmente quando houver grande número de pessoas que tenham acesso ao relatório. Nesses casos, particularmente quando for provável que possíveis leitores tenham vasta escala de interesses no objeto, os usuários previstos podem ser limitados aos principais interessados com demandas significativas e comuns. Os usuários previstos podem ser identificados de diferentes formas, por exemplo, mediante acordo entre o auditor independente e a parte responsável, com a parte contratante ou por lei.
29. Sempre que possível, há envolvimento entre os usuários previstos ou os seus representantes com o auditor independente e a parte responsável (ou a parte contratante, se diferente) para determinar os requisitos do trabalho. Independente do envolvimento de outros e diferentemente de trabalho de procedimentos previamente acordados (que envolve relatar fatos identificados com base nos procedimentos, em vez de uma conclusão):
- (a) o auditor independente é responsável pela determinação da natureza, da época e da extensão dos procedimentos; e
  - (b) é exigido do auditor independente que continue investigando qualquer assunto que tenha chegado ao seu conhecimento e que o leve a questionar se deve ser feita modificação relevante na informação sobre o objeto do trabalho.
30. Em alguns casos, os usuários previstos (por exemplo, banqueiros e reguladores) exigem ou pedem à parte responsável (ou à parte contratante, se diferente) que providencie um trabalho de asseguarção a ser executado com uma finalidade específica. Quando os trabalhos forem destinados para usuários previstos especificados ou com uma finalidade específica, o auditor independente considera incluir uma restrição no relatório de asseguarção que limita o seu uso a esses usuários previstos ou a essa finalidade.

## **Objeto**

31. O objeto e a informação sobre o objeto de trabalho de asseguarção podem tomar várias formas, como:
- (a) desempenho ou condições financeiras (por exemplo, posição patrimonial e financeira histórica ou prospectiva, desempenho das operações e fluxos de caixa) para os quais a informação sobre o objeto pode ser o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação nas demonstrações contábeis;
  - (b) desempenho ou condições não financeiras (por exemplo, desempenho da entidade) para os quais a informação sobre o objeto pode ser o principal indicador de eficiência e eficácia;
  - (c) características físicas (por exemplo, capacidade de instalação) para os quais a informação sobre o objeto pode ser um documento de especificações;
  - (d) sistemas e processos (por exemplo, o controle interno da entidade ou o sistema de tecnologia da informação) para os quais a informação sobre o objeto pode ser uma afirmação acerca da sua eficácia;
  - (e) o comportamento (por exemplo, governança corporativa da entidade, conformidade com regulamentação, práticas de recursos humanos) para o qual a informação sobre o objeto pode ser uma declaração de conformidade ou uma declaração de eficácia.

32. Os objetos têm diferentes características, incluindo o grau em que a informação acerca deles é qualitativa versus quantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospectiva, e se relaciona a uma determinada data-base ou abrange um período. Essas características afetam:
- (a) a precisão com que o objeto pode ser avaliado ou mensurado de acordo com os critérios;
  - e
  - (b) a persuasão da evidência disponível.
- O relatório de asseguarção aponta características de particular relevância aos usuários previstos.
33. Um objeto apropriado tem as seguintes características:
- (a) é identificável e passível de avaliação ou mensuração baseada em critérios identificados;
  - e
  - (b) as informações sobre esse objeto podem ser submetidas aos procedimentos que proporcionem evidência suficiente e que permitam uma conclusão apropriada, quer se trate de asseguarção razoável quer de asseguarção limitada.

### **Critérios**

34. Os critérios são os pontos de referência (*benchmarks*) usados para avaliar ou mensurar o objeto, incluindo, sempre que relevante, referências para a apresentação e a divulgação. Os critérios podem ser formais; por exemplo, na elaboração de demonstrações contábeis, os critérios podem ser as práticas contábeis adotadas no Brasil. Quando se relatar sobre controle interno, os critérios podem ser a estrutura conceitual estabelecida de controle interno, ou objetivos de controle individual especificamente planejados para o trabalho. Quando se relatar sobre conformidade, os critérios podem estar relacionados com lei, regulamento ou contrato. Exemplos de critérios menos formais são: código de conduta desenvolvido internamente (como o número de vezes que se espera que determinado comitê se reúna durante o ano) ou nível acordado de desempenho.
35. São exigidos critérios adequados para a avaliação ou para a mensuração razoavelmente consistente de um objeto dentro do contexto de julgamento profissional. Sem uma base de referência proporcionada por critérios adequados, qualquer conclusão está sujeita à interpretação individual e a mal-entendidos. Critérios adequados dependem do contexto, isto é, são relevantes às circunstâncias do trabalho. Até para o mesmo objeto pode haver critérios diferentes. Por exemplo, quando o objeto é a satisfação do cliente, uma parte responsável pode selecionar o número de queixas de clientes satisfatoriamente resolvidas, e outra parte responsável pode selecionar o número de compras repetidas nos três meses que se seguem à compra inicial.
36. Os critérios adequados apresentam as seguintes características:
- (a) relevância: critérios relevantes contribuem para a tomada de decisão pelos usuários previstos;
  - (b) integridade: os critérios são suficientemente completos quando os fatores relevantes, que podem influenciar as conclusões no contexto do trabalho, não foram omitidos. Critérios completos incluem, quando relevante, pontos de referência (*benchmarks*) para a divulgação e a apresentação;
  - (c) confiabilidade: critérios confiáveis permitem a avaliação ou a mensuração razoavelmente uniforme do objeto, o que inclui, quando relevante, a apresentação e a divulgação,

quando utilizada em circunstâncias similares por auditores independentes igualmente qualificados;

- (d) neutralidade: critérios neutros contribuem para conclusões não tendenciosas;
- (e) entendimento: critérios compreensíveis possibilitam conclusões claras e completas e sem o risco de interpretações significativamente diferentes.

A avaliação ou a mensuração de objeto com base nas próprias expectativas, julgamentos e experiência individual do auditor independente não constituem critérios adequados.

37. O auditor independente avalia a adequação de critérios para determinado trabalho ao considerar se eles refletem as características acima mencionadas. A importância relativa de cada característica de determinado trabalho é uma questão de julgamento. Os critérios podem ser estabelecidos ou especificamente desenvolvidos. Os critérios estabelecidos são os que estão incorporados em leis ou em regulamentos, ou os que são emitidos por reconhecidas organizações de especialistas, que seguem um processo transparente de tramitação. Critérios especificamente desenvolvidos são os aqueles planejados para a finalidade do trabalho. Se os critérios forem estabelecidos ou especificamente desenvolvidos, eles afetam o trabalho que o auditor independente executa a fim de avaliar a sua adequação para determinado trabalho.
38. Os critérios necessitam estar disponíveis aos usuários previstos para lhes permitir compreender como o objeto foi avaliado ou mensurado. Os critérios podem estar à disposição dos usuários previstos por uma ou mais das seguintes formas:
- (a) publicamente;
  - (b) por meio de inclusão, de maneira clara, na apresentação da informação sobre o objeto;
  - (c) por inclusão, de maneira clara, no relatório de asseguarção;
  - (d) por entendimento geral, como por exemplo, o critério de mensurar o tempo em horas e minutos.

Os critérios podem, também, apenas estar à disposição de usuários previstos específicos; por exemplo, os termos do contrato ou critérios emitidos por uma associação do setor que estejam apenas à disposição dos que atuam nesse setor. Quando os critérios identificados estiverem apenas à disposição de usuários previstos específicos ou forem relevantes apenas para finalidade específica, o uso do relatório de asseguarção é restrito a esses usuários previstos ou a essa finalidade.(\*)

- (\*) Enquanto o relatório de asseguarção pode ser de uso restrito, no caso de ter um propósito específico ou de ser destinado somente para determinados usuários previstos, a ausência de restrição em relação a um determinado leitor ou propósito não é indicativa, por si só, de que o auditor independente assume a responsabilidade legal perante esse leitor ou esse propósito. A assunção dessa responsabilidade depende das circunstâncias de cada caso e dos aspectos jurídicos relevantes envolvidos.

## **Evidências**

39. O auditor independente planeja e executa o trabalho de asseguarção com atitude de ceticismo profissional para obter evidência apropriada e suficiente sobre se a informação relativa ao objeto está livre de distorções relevantes. O auditor independente considera a materialidade, o risco do trabalho de asseguarção, a quantidade e a qualidade das evidências disponíveis quando planeja e executa o trabalho, em especial quando determina a natureza, a época ou a extensão dos procedimentos de obtenção de evidência.

## Ceticismo profissional

40. O auditor independente planeja e executa o trabalho de asseguarção com atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que a informação sobre o objeto contenha distorções relevantes. A atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente faz uma avaliação crítica, mantendo-se de forma mentalmente questionadora, com referência à validade da evidência obtida e mantém-se alerta para qualquer evidência que contradiga ou ponha em dúvida a confiabilidade de documentos ou representações da parte responsável. Por exemplo, é necessária atitude de ceticismo profissional ao longo de todo o trabalho. Isso é necessário, para que o auditor independente reduza o risco de não identificar circunstâncias suspeitas, de generalizar em suas conclusões com base em observações e de usar pressupostos errados na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidência e da avaliação dos respectivos resultados.
41. O trabalho de asseguarção raramente envolve a autenticação de documentos e o auditor independente não está treinado para ser, nem se espera que ele seja, especialista nesse tipo de autenticação. Contudo, o auditor independente considera a confiabilidade da informação a ser usada como evidência, por exemplo, fotocópias, fac-símiles, documentos filmados ou digitalizados ou outros documentos eletrônicos, incluindo a consideração dos controles sobre a sua preparação e manutenção, quando relevantes.

## Suficiência e adequação da evidência suficiente e apropriada

42. Suficiência é a medida da quantidade da evidência. Adequação é a medida da qualidade da evidência; isto é, a sua relevância e a sua confiabilidade. A quantidade de evidência necessária é afetada pelo risco da informação sobre o objeto conter distorções relevantes (quanto maior o risco, maior o nível de evidência que, provavelmente, será exigido) e também pela qualidade de tal evidência (quanto mais elevada a qualidade, menor o nível de evidência que será exigido). Assim sendo, a suficiência e a adequação de evidência estão inter-relacionadas. Entretanto, a simples obtenção de mais evidência pode não compensar a sua inadequação ou falta de qualidade.
43. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e é dependente das circunstâncias individuais em que é obtida. Podem ser feitas generalizações acerca da confiabilidade de várias espécies de evidências; porém, tais generalizações estão sujeitas a exceções importantes. Mesmo quando a evidência for obtida de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias capazes de afetar a confiabilidade da informação obtida. Por exemplo, a evidência obtida de fonte externa independente pode não ser confiável se a fonte não for abalizada. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as seguintes generalizações acerca da confiabilidade da evidência podem ser úteis:
- (a) a evidência é mais confiável quando for obtida de fontes independentes, fora da entidade;
  - (b) a evidência que é gerada internamente é mais confiável quando os controles internos são eficazes;
  - (c) a evidência obtida diretamente pelo auditor independente (por exemplo, a observação da aplicação de controle) é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, a indagação acerca da aplicação de controle);
  - (d) a evidência é mais confiável quando em forma documental, seja em papel, em forma eletrônica ou outro meio (por exemplo, a ata de reunião formalmente elaborada é mais confiável do que uma declaração oral subsequente daquilo que foi discutido);

(e) a evidência proporcionada por documentos originais é mais confiável do que a evidência proporcionada por fotocópias ou fac-símiles.

44. O auditor independente geralmente obtém mais segurança de evidência consistente quando for obtida de diferentes fontes ou de natureza diferente, do que de itens de evidência individualmente considerados. Adicionalmente, a obtenção de evidência de fontes diferentes ou de natureza diferente pode indicar que a evidência de item individual não é confiável. Por exemplo, corroborar a informação obtida de fonte independente da entidade pode aumentar a segurança que o auditor independente obtém de representação da parte responsável. Por outro lado, quando a evidência obtida de fonte for inconsistente com a obtida de outra fonte, o auditor independente determina quais procedimentos adicionais de obtenção de evidência são necessários para resolver a inconsistência.
45. Em termos de obter evidência apropriada e suficiente, é geralmente mais difícil obter segurança acerca da informação sobre o objeto cobrindo um período do que acerca da informação sobre o objeto em dado momento. Adicionalmente, as conclusões proporcionadas sobre processos são geralmente limitadas ao período abrangido pelo trabalho; o auditor independente não proporciona conclusões sobre se no futuro o processo continuará a funcionar da maneira especificada.
46. O auditor independente considera a relação entre o custo de obter evidência e a utilidade da informação obtida. Contudo, a questão da dificuldade ou do gasto envolvido não é por si só fundamento válido para omitir procedimento de obtenção de evidência para o qual não há alternativa. O auditor independente usa o seu julgamento profissional e exerce o ceticismo profissional ao avaliar a quantidade e a qualidade da evidência e, por conseguinte, sua suficiência e sua adequação para fundamentar o relatório de asseguarção.

#### Materialidade

47. A materialidade é importante quando o auditor independente determina a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidência e quando ele determina se a informação sobre o objeto está isenta de distorção. Ao considerar a materialidade, o auditor independente compreende e avalia quais fatores podem influenciar as decisões dos usuários previstos. Por exemplo, quando os critérios identificados permitirem variações na apresentação da informação sobre o objeto, o auditor independente considera como a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos usuários previstos. A materialidade é considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, como a magnitude relativa, a natureza e a extensão dos efeitos desses fatores na avaliação ou na mensuração do objeto e os interesses dos usuários previstos. A determinação da materialidade e a importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos em determinado trabalho são assuntos que envolvem o julgamento profissional do auditor independente.

#### Risco do trabalho de asseguarção

48. O risco do trabalho de asseguarção é o risco de que o auditor independente expresse uma conclusão inapropriada caso a informação sobre o objeto contenha distorções relevantes(\*). Em trabalho de asseguarção razoável, o auditor independente reduz o risco de trabalho de asseguarção a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias, de modo a obter garantia razoável de confiabilidade como fundamento para uma forma positiva de expressão da sua conclusão. O nível do risco do trabalho de asseguarção é mais elevado em trabalho de asseguarção limitada do que em trabalho de asseguarção razoável, por força das diferenças existentes em relação à natureza, à época ou à extensão dos procedimentos de obtenção de

evidência. Contudo, em trabalho de asseguarção limitada, a combinaçãõ da natureza, época e extensãõ dos procedimentos de obtençãõ de evidência é, pelo menos, suficiente para o auditor independente obter um nível significativo de segurana como base para expressar uma conclusãõ na forma negativa, de que nada chegou ao seu conhecimento. Para ser significativo, é provável que o nível de segurana obtido pelo auditor independente aumente a confiançã dos usuários previstos acerca da informaçãõ sobre o objeto, a um grau que seja claramente mais do que trivial.

- (\*) (a) isso inclui o risco, naqueles trabalhos de relatório direto, em que a informaçãõ sobre o objeto consta apenas na conclusãõ do auditor independente, na qual este conclui inapropriadamente que o objeto está, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o critério XYZ; por exemplo: “em nossa opiniãõ, os controles internos sãõ eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ”; e
- (b) em adiçãõ ao risco do trabalho de asseguarçãõ, o Auditor Independente está exposto ao risco de expressar uma conclusãõ errada quando a informaçãõ sobre o objeto nãõ está significativamente distorcida e os riscos de perda decorrentes de litígio, publicidade adversa, ou outros fatos que surgem em conexãõ com o objeto relatado. Esses riscos nãõ fazem parte dos riscos de trabalho de asseguarçãõ.

49. Em geral, o risco do trabalho de asseguarçãõ pode ser representado pelos seguintes componentes, embora nem todos estes componentes estejam necessariamente presentes ou sejam significativos para todos os trabalhos de asseguarçãõ:

- (a) o risco de que a informaçãõ sobre o objeto contenha distorções relevantes, o que, por sua vez, consiste em:
  - (i) risco inerente é a suscetibilidade da informaçãõ sobre o objeto a uma distorçãõ relevante, pressupondo que nãõ haja controles relacionados; e
  - (ii) risco de controle é o risco de que uma distorçãõ relevante possa ocorrer e nãõ ser evitada, ou detectada e corrigida, em tempo hábil por controles internos relacionados. Quando o risco de controle é relevante para o objeto, algum risco de controle sempre existirã em decorrência das limitações inerentes ao desenho e à operaçãõ do controle interno; e
- (b) risco de detecçãõ é o risco de que o auditor independente nãõ detecte uma distorçãõ relevante existente.

O grau em que o auditor independente considera cada um desses componentes é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular, pela natureza do objeto e se está sendo executado um trabalho de asseguarçãõ razoável ou de asseguarçãõ limitada.

Natureza, época e extensãõ dos procedimentos de obtençãõ de evidência

50. A natureza, época e a extensãõ dos procedimentos de obtençãõ de evidência variam de um trabalho para outro. Em teoria, sãõ possíveis infinitas variações nos procedimentos de obtençãõ de evidência. Na prática, porém, essas variações sãõ difíceis de comunicar de forma clara e sem ambiguidade. O auditor independente tenta comunicá-las de forma clara e sem ambiguidade e utiliza a forma apropriada a um trabalho de asseguarçãõ razoável ou a um trabalho de asseguarçãõ limitada. Quando a informaçãõ sobre o objeto é composta de diversos aspectos, conclusões separadas podem ser expressas para cada aspecto. Do mesmo modo que nem todas essas conclusões necessitam do mesmo nível de procedimentos de obtençãõ de evidências, cada conclusãõ é expressa da forma que seja apropriada, tanto na asseguarçãõ razoável quanto na asseguarçãõ limitada.

51. “Asseguração razoável” é um conceito que se relaciona com a acumulação de evidência necessária para que o auditor independente conclua com relação à informação sobre o objeto tomada como um todo. Para estar em posição de expressar uma conclusão de forma positiva, exigida em trabalho de asseguração razoável, é necessário que o auditor independente obtenha evidência apropriada e suficiente, como parte do processo de trabalho sistemático e repetitivo, envolvendo:
- (a) o entendimento do objeto e de outras circunstâncias que, dependendo do objeto, incluem o entendimento do controle interno;
  - (b) com base nesse entendimento, avaliar os riscos de que a informação sobre o objeto possa conter distorções relevantes;
  - (c) resposta aos riscos identificados, incluindo o desenvolvimento de respostas gerais e determinação da natureza, da época e da extensão de outros procedimentos;
  - (d) executar outros procedimentos claramente ligados aos riscos identificados, usando uma combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. Esses procedimentos adicionais envolvem procedimentos substantivos que incluem, quando aplicável, obter informação corroborativa de fontes independentes da parte responsável e, dependendo da natureza do objeto, testes de eficácia operacional de controle; e
  - (e) avaliar a suficiência e a adequação da evidência.
52. “Asseguração razoável” é menos do que segurança absoluta. Reduzir o risco de trabalho de asseguração a zero é algo raramente factível ou vantajoso em termos de custo, como resultado de fatores como:
- (a) uso de testes seletivos;
  - (b) limitações inerentes ao controle interno;
  - (c) o fato de que muitas das evidências disponíveis ao auditor independente serem mais persuasivas do que conclusivas;
  - (d) uso do julgamento na obtenção e na avaliação de evidências, bem como na formação de conclusões, com base nessas evidências;
  - (e) em alguns casos, as características do objeto, quando avaliadas ou mensuradas em comparação com os critérios identificados.
53. Tanto os trabalhos de asseguração razoável como os de asseguração limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, no contexto do processo de trabalho sistemático e repetitivo, que inclui a obtenção de entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho. No entanto, a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências apropriadas e suficientes, em trabalho de asseguração limitada, são propositadamente limitadas em comparação a um trabalho de asseguração razoável. No caso de alguns objetos, podem existir normas específicas de orientação sobre os procedimentos para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes para trabalho de asseguração limitada. Por exemplo, a norma NBC TR 2400 – Trabalhos de Revisão de Demonstrações Contábeis estabelece que a evidência apropriada e suficiente para revisões é obtida primordialmente por meio de procedimentos analíticos e indagações. Na falta de norma específica, esses procedimentos variarão conforme as circunstâncias do trabalho, em particular: o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e de custo. Tanto nos trabalhos de asseguração razoável como nos de asseguração limitada, se o auditor independente tomar conhecimento de assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma modificação

relevante nas informações sobre o objeto, o auditor deve executar outros procedimentos suficientes que permitam incluir tal assunto no seu relatório.

#### Quantidade e qualidade da evidência disponível

54. A quantidade ou a qualidade de evidência disponível é afetada pelas:
- (a) características do objeto e da informação sobre o objeto. Por exemplo, pode ser esperada evidência menos objetiva, quando a informação acerca do objeto for voltada para o futuro e não histórica (ver item 32); e
  - (b) outras circunstâncias do trabalho, que não as características do objeto, quando se possa esperar que a evidência existente não esteja disponível em função, por exemplo, da época de contratação do auditor independente, da política de retenção de documentos da entidade ou de restrição imposta pela parte responsável.

Geralmente, a evidência disponível é mais persuasiva do que conclusiva.

55. Uma conclusão sem ressalva não é apropriada para nenhum dos tipos de trabalhos de asseguração, no caso de limitação relevante na extensão do trabalho do auditor independente, isto é, quando:
- (a) as circunstâncias impeçam o auditor independente de obter a evidência requerida para reduzir o risco de trabalho de asseguração ao nível apropriado; ou
  - (b) a parte responsável ou o contratante imponha restrição que impeça o auditor independente de obter a evidência requerida para reduzir o risco do trabalho de asseguração ao nível apropriado.

#### **Relatório de asseguração**

56. O auditor independente apresenta relatório contendo uma conclusão que expresse a segurança obtida acerca da informação sobre o objeto. As NBC TAs, NBC TRs e NBC TOs estabelecem os elementos básicos dos relatórios de asseguração. Adicionalmente, o auditor independente considera outras responsabilidades referentes à emissão de relatório, inclusive a comunicação com os responsáveis pela governança corporativa, quando apropriado.
57. Em trabalho baseado em afirmações, a conclusão do auditor independente pode ser redigida:
- (a) em termos da afirmação da parte responsável (por exemplo: “Em nossa opinião, a afirmação da parte responsável de que os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ, é adequada”); ou
  - (b) diretamente em termos do objeto e dos critérios (por exemplo, “Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ”).

Em trabalho de relatório direto, a conclusão do auditor independente é redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios.

58. Em trabalho de asseguração razoável, o auditor independente expressa a conclusão de forma positiva, por exemplo: “Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ”. Esta forma de expressão conduz à “asseguração razoável”. Tendo executado procedimentos de obtenção de evidência de natureza, época e extensão que foram razoáveis, dadas as características do objeto e outras circunstâncias relevantes do trabalho descritas no relatório de asseguração, o auditor

independente obteve evidência apropriada e suficiente para reduzir o risco do trabalho de asseguuração a um nível aceitavelmente baixo.

59. Em trabalho de asseguuração limitada, o auditor independente expressa a conclusão de forma negativa, por exemplo, “Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os controles internos não são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ”. Esta forma de expressão conduz a um nível de “asseguuração limitada” que é proporcional ao nível dos procedimentos de obtenção de evidência aplicados pelo auditor independente, dadas as características do objeto e outras circunstâncias do trabalho descritas no relatório de asseguuração.
60. O auditor independente não expressa uma conclusão sem ressalvas para nenhum dos dois tipos de trabalho de asseguuração quando existirem as circunstâncias descritas a seguir e, no julgamento do auditor independente, o efeito do assunto seja ou possa ser relevante:
- (a) exista limitação no alcance do trabalho do auditor independente (ver item 55). O auditor independente expressa uma conclusão com ressalva ou uma abstenção de conclusão, dependendo de quão relevante ou disseminada seja a limitação. Em alguns casos, o auditor independente considera retirar-se do trabalho;
  - (b) nos casos em que:
    - (i) a conclusão do auditor independente seja redigida em termos da afirmação da parte responsável e que essa afirmação não seja adequada, em todos os seus aspectos relevantes; ou
    - (ii) a conclusão do auditor independente seja redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios e a informação sobre o objeto contenha distorção relevante, o auditor independente expressa uma conclusão com ressalva ou adversa, dependendo de quão relevante ou disseminado seja o assunto. (\*)
  - (\*) Naqueles trabalhos de relatório direto, onde a informação sobre o objeto consta apenas na conclusão do auditor independente, este conclui que o objeto não está de acordo, em todos os aspectos relevantes, com os critérios, como por exemplo: “em nossa opinião, exceto [...], os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ”. Estas conclusões poderiam ser consideradas como ressalvadas (ou adversas, conforme o caso).
  - (c) quando for identificado, após o trabalho ter sido aceito, que os critérios são inadequados ou que o objeto não é apropriado para o trabalho de asseguuração, o auditor independente expressa:
    - (i) uma conclusão com ressalva ou uma conclusão adversa, dependendo de quão relevante ou disseminado seja o assunto, quando critérios ou objetos não apropriados induzirem os usuários previstos a erro; ou
    - (ii) uma conclusão com ressalvas ou uma abstenção de conclusão, dependendo de quão relevante ou disseminado seja o assunto, nos demais casos.

Em alguns casos, o auditor independente considera retirar-se do trabalho.

### **Uso indevido do nome do auditor independente**

61. Um auditor independente está associado a um objeto quando emite um relatório sobre a informação acerca do objeto, ou quando consente em ter seu nome associado profissionalmente ao objeto. Se o auditor independente não estiver associado dessa maneira,

terceiros não podem presumir a sua responsabilidade. Se o auditor independente tomar conhecimento de que uma parte está usando indevidamente seu nome em associação com o objeto, ele requer dessa parte que não continue a fazê-lo. O auditor independente também considera que outros passos possam ser necessários, como informar quaisquer terceiros usuários previstos de que se tenha conhecimento acerca do uso indevido de seu nome, ou procurar aconselhamento jurídico.

#### Perspectiva do setor público

Esta Estrutura Conceitual é relevante para todos os Profissionais de Contabilidade no setor público que sejam independentes da entidade para a qual executam trabalhos de asseguarção. Quando os Profissionais de Contabilidade do setor público não forem independentes da entidade para a qual executam um trabalho de asseguarção, deve ser adotada a orientação contida no item 1(a).

### APÊNDICE – Diferenças entre trabalho de asseguarção razoável e de asseguarção limitada

Este Apêndice apresenta as diferenças entre um trabalho de asseguarção razoável e um trabalho de asseguarção limitada descritos na Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguarção.

Tipo de trabalho	Objetivo	Procedimentos de obtenção de evidência	Relatório de Asseguarção
Trabalho de asseguarção razoável	Reduzir o risco do trabalho de asseguarção razoável a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, como base para forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente (item 11).	É obtida evidência adequada e suficiente como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo que inclui: <ul style="list-style-type: none"> <li>• entendimento das circunstâncias do trabalho;</li> <li>• determinação dos riscos;</li> <li>• resposta aos riscos identificados;</li> <li>• execução de procedimentos adicionais pelo uso de combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem procedimentos substantivos, que incluem, quando aplicável, a obtenção de informação corroborativa e dependendo da natureza do objeto, testes de eficácia operacional dos controles; e</li> <li>• avaliação da suficiência e adequação da evidência (itens 51 e 52).</li> </ul>	Descrição das circunstâncias do trabalho e da forma positiva de expressão da conclusão (item 58).
Trabalho de	Redução no risco de	É obtida evidência apropriada e	Descrição das

<p>asseguração limitada</p>	<p>trabalho de asseguração limitada a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, mas em que o risco seja maior do que em trabalho de asseguração razoável, como base para forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente (item 11).</p>	<p>suficiente como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo que inclui a obtenção de compreensão do objeto e de outras circunstâncias do trabalho, cujos procedimentos são deliberadamente limitados em relação a trabalho de asseguração razoável (item 53).</p>	<p>circunstâncias do trabalho e da forma negativa de expressão da conclusão (item 59)</p>
-----------------------------	--	---	---

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.203/09

*Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 200 – “Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 200.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Aplicam-se as normas atualmente vigentes para os trabalhos de auditoria de exercícios iniciados antes de 1º de janeiro de 2010.

**Art. 4º** Observado o disposto no artigo anterior, ficam revogadas, a partir de 1º de janeiro de 2010, as Resoluções CFC n.ºs. 820/97, 830/98, 836/99, 953/03, 981/03, 1.012/05, 1.022/05, 1.024/05, 1.029/05, 1.035/05, 1.036/05, 1.037/05, 1.038/05, 1.039/05, 1.040/05 e 1.054/05, publicadas no D.O.U., Seção I, de 21/1/98, 21/12/98, 2/3/99, 3/2/03, 11/11/03, 25/1/05, 22/4/05, 9/5/05, 6/7/05, 22/9/05, 22/9/05, 22/9/05, 22/9/05, 22/9/05, 22/9/05 e 8/11/05, respectivamente.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC n.º. 931

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA 200 – OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 2
Auditoria de demonstrações contábeis	3 – 9
Data de vigência	10
<b>OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR</b>	11 – 12
<b>DEFINIÇÕES</b>	13
<b>REQUISITOS</b>	
Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis	14
Ceticismo profissional	15
Julgamento profissional	16
Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria	17
Condução da auditoria em conformidade com NBC TAs	18 – 24
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Auditoria de demonstrações contábeis	A1 – A13
Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis	A14 – A17
Ceticismo profissional	A18 – A22
Julgamento profissional	A23 – A27
Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria	A28 – A52
Condução da auditoria em conformidade com NBC TAs	A53 – A76

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nesta Norma e em outras normas elas estão substancialmente apresentadas pela sua sigla “NBC TA”. Especificamente, ela expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos. Ela também explica o alcance, a autoridade e a estrutura das NBC TAs e inclui requisitos estabelecendo as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis em todas as auditorias, inclusive a obrigação de atender todas as NBC TAs. Doravante, o “auditor independente” é denominado o “auditor”.

2. As NBC TAs são escritas no contexto da auditoria de demonstrações contábeis executada por um auditor. Elas devem ser adaptadas conforme necessário às circunstâncias, quando aplicadas a auditorias de outras informações contábeis históricas. As NBC TAs não endereçam as responsabilidades do auditor que possam existir numa legislação, regulamentação ou de outra forma, por exemplo, como em conexão com uma oferta pública de títulos. Essas responsabilidades podem ser diferentes daquelas estabelecidas pelas NBC TAs. Dessa forma, enquanto o auditor pode encontrar aspectos nas NBC TAs que o apoiem nessas circunstâncias, é responsabilidade do auditor garantir cumprimento de todas as obrigações legais, regulatórias e profissionais.

### **Auditoria de demonstrações contábeis**

3. O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (ver item A1).
4. As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas pela sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança. As NBC TAs não impõem responsabilidades à administração ou aos responsáveis pela governança e não se sobrepõe às leis e regulamentos que governam as suas responsabilidades. Contudo, a auditoria em conformidade com as normas de auditoria é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança têm conhecimento de certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria das demonstrações contábeis não exige dessas responsabilidades a administração ou os responsáveis pela governança (ver itens A2 a A11).
5. Como base para a opinião do auditor, as NBC TAs exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião, é persuasiva e não conclusiva (ver itens A28 a A52).
6. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de distorções identificadas sobre a auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 320 - Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, e NBC TA 450 - Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria). Em geral, as distorções, inclusive as omissões, são consideradas relevantes se for razoável esperar que, individual ou conjuntamente, elas influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. Julgamentos sobre a materialidade são estabelecidos levando-se em consideração as circunstâncias envolvidas e são afetadas pela percepção que o auditor tem das necessidades

dos usuários das demonstrações contábeis e pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambos. A opinião do auditor considera as demonstrações contábeis como um todo e, portanto, o auditor não é responsável pela detecção de distorções que não sejam relevantes para as demonstrações contábeis como um todo.

7. A estrutura das NBC TAs contempla uma introdução, os objetivos, os requisitos e uma seção contendo aplicação e outros materiais explicativos que se destinam a dar suporte ao auditor na obtenção de segurança razoável. Quando necessário, elas são complementadas com Apêndices. As NBC TAs exigem que o auditor exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o planejamento e na execução da auditoria e, entre outras coisas:
  - Identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade.
  - Obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se existem distorções relevantes por meio do planejamento e aplicação de respostas (procedimentos de auditoria) apropriadas aos riscos avaliados.
  - Forme uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões obtidas das evidências de auditoria obtidas.
8. A forma da opinião expressa pelo auditor depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de lei ou regulamento aplicáveis (ver itens A12 e A13).
9. O auditor também pode ter outras responsabilidades de comunicação e de relatório, perante os usuários, a administração, os responsáveis pela governança ou partes fora da entidade, a respeito dos assuntos decorrentes da auditoria. Essas outras responsabilidades podem ser estabelecidas pelas NBC TAs, por lei ou regulamento aplicável, como, por exemplo, NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, e item 43 da NBC TA 240 que trata da responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.

### **Data de vigência**

10. Esta Norma é aplicável para auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

### **Objetivos gerais do auditor**

11. Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são:
  - (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
  - (b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.
12. Em todos os casos em que não for possível obter segurança razoável e a opinião com ressalva no relatório do auditor for insuficiente nas circunstâncias para atender aos usuários previstos das demonstrações contábeis, as NBC TAs requerem que o auditor se abstenha de emitir sua

opinião ou renuncie ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável.

## Definições

13. Para fins das NBC TAs, os seguintes termos possuem os significados atribuídos a seguir:

*Estrutura de relatório financeiro aplicável* é a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações contábeis, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações contábeis ou que seja exigida por lei ou regulamento.

A expressão “estrutura de apresentação adequada” é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com as exigências dessa estrutura e:

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

A expressão “estrutura de conformidade” (*compliance*) é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exija a conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (i) e (ii) acima.

*Evidências de auditoria* são as informações utilizadas pelo auditor para fundamentar suas conclusões em que se baseia a sua opinião. As evidências de auditoria incluem informações contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações contábeis e outras informações. Para fins das NBC TAs:

- (i) a suficiência das evidências de auditoria é a medida da quantidade da evidência de auditoria. A quantidade necessária da evidência de auditoria é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade de tal evidência;
- (ii) a adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade da evidência de auditoria; isto é, sua relevância e confiabilidade no fornecimento de suporte às conclusões em que se baseia a opinião do auditor.

*Risco de auditoria* é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.

*Auditor* é usado em referência à pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio do trabalho ou outros integrantes da equipe do trabalho, ou, como aplicável, à firma. Quando uma NBC TA pretende expressamente que uma exigência ou responsabilidade seja cumprida pelo sócio do trabalho, usa-se o termo “sócio do trabalho” ao invés de auditor. “Sócio do trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo a seus equivalentes no setor público, quando for relevante.

*Risco de detecção* é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

*Demonstrações contábeis* são a representação estruturada de informações contábeis históricas, incluindo notas explicativas relacionadas, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais

recursos ou obrigações durante um período de tempo, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. As notas explicativas relacionadas geralmente compreendem um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações. O termo “demonstrações contábeis” geralmente se refere a um conjunto completo de demonstrações contábeis, como determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas também pode se referir a uma única demonstração contábil, que seria um quadro isolado.

*Informação contábil histórica* é a informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivada principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado.

*Administração* é a pessoa com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades, como no Brasil, a administração inclui alguns ou todos os responsáveis pela governança, por exemplo, membros executivos de um conselho de governança, ou sócio-diretor.

*Distorção* é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude. Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem os ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.

*Premissa*, relativa às responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com base na qual a auditoria é conduzida – Que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento e entendido que eles têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Isto é, a responsabilidade:

- (i) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;
- (ii) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro;
- (iii) por fornecer ao auditor:
  - a. acesso às informações que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento que sejam relevantes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis como registros, documentação e outros assuntos;
  - b. quaisquer informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para o propósito da auditoria; e
  - c. acesso irrestrito àqueles dentro da entidade que o auditor determina ser necessário obter evidências de auditoria.

No caso de uma estrutura de apresentação adequada, o item (i) acima pode ser redigido como “pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro”, ou “pela elaboração de demonstrações contábeis que propiciem uma visão verdadeira e justa em conformidade com a estrutura de relatório

financeiro”. Isso se aplica a todas as referências à elaboração e apresentação das demonstrações contábeis nas normas de auditoria.

*Julgamento profissional* é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

*Ceticismo profissional* é a postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.

*Asseguração razoável* é, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, um nível alto, mas não absoluto, de segurança.

*Risco de distorção relevante* é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, descritos a seguir no nível das afirmações:

- (i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados;
- (ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.

*Responsável pela governança* é a pessoa ou organização com a responsabilidade de supervisionar de forma geral a direção estratégica da entidade e obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatório financeiro. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir empregados da administração, por exemplo, membros executivos de conselho de governança de uma entidade do setor privado ou público, ou sócio-diretor.

## **Requisitos**

### **Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis**

14. O auditor deve cumprir as exigências éticas relevantes, inclusive as pertinentes à independência, no que se refere aos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A14 a A17).

### **Ceticismo profissional**

15. O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis (ver itens A18 a A22).

### **Julgamento profissional**

16. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A23 a A27).

### **Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria**

17. Para obter segurança razoável, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável e, com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião (ver itens A28 a A52).

### **Condução da auditoria em conformidade com NBC TAs**

#### Conformidade com NBC TAs relevantes para a auditoria

18. O auditor deve observar todas as NBC TAs relevantes para a auditoria. Uma NBC TA é relevante para a auditoria quando ela está em vigor e as circunstâncias tratadas nela existem na situação específica (ver itens A53 a A57).
19. O auditor deve entender o texto inteiro de cada NBC TA, inclusive sua aplicação e outros materiais explicativos para entender os seus objetivos e aplicar as suas exigências adequadamente (ver itens A8 a A66).
20. O auditor não deve declarar conformidade com as normas de auditoria (brasileiras e internacionais) no seu relatório, a menos que ele tenha cumprido com as exigências desta Norma e de todas as demais NBC TAs relevantes para a auditoria.

#### Objetivos declarados em NBC TAs individuais

21. Para atingir os objetivos gerais do auditor, ele deve utilizar os procedimentos estabelecidos nas NBC TAs relevantes ao planejar e executar a auditoria, considerando as inter-relações entre as NBC TAs, para (ver itens A67 a A69):
  - (a) determinar se são necessários quaisquer procedimentos de auditoria, além dos exigidos pelas NBC TAs, na busca dos objetivos formulados nas NBC TAs (ver item A70); e
  - (b) avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item A71).

#### Conformidade com exigências relevantes

22. Observado o disposto no item 23, o auditor deve cumprir com cada exigência de uma NBC TA, a menos que, nas circunstâncias da auditoria:
  - (a) a NBC TA inteira não seja relevante; ou
  - (b) a exigência não seja relevante por ser condicional e a condição não existir (ver itens A72 a A73).
23. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário não considerar uma exigência relevante em uma NBC TA. Em tais circunstâncias, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para cumprir o objetivo dessa exigência. Espera-se que a necessidade do auditor não considerar uma exigência relevante surja apenas quando a exigência for a execução de um procedimento específico e, nas circunstâncias específicas da auditoria, esse procedimento seria ineficaz no cumprimento do objetivo da exigência (ver item A74).

#### Não cumprimento de um objetivo

24. Se um objetivo em uma NBC TA relevante não pode ser cumprido, o auditor deve avaliar se isso o impede de cumprir os objetivos gerais de auditoria e se isso exige que ele, em

conformidade com as NBC TAs, modifique sua opinião ou renuncie ao trabalho (quando a renúncia é possível de acordo com lei ou regulamento aplicável). A falha no cumprimento de um objetivo representa um assunto significativo, que exige documentação em conformidade com a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria (ver itens A75 a A76). Para melhor entendimento das expressões “que o auditor modifique sua opinião” ou “emitir uma opinião modificada” ver NBC TA 705 que trata da emissão de relatórios com modificações, que significa emitir um relatório adverso ou com ressalva.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Auditoria de demonstrações contábeis**

Alcance da auditoria (ver item 3)

A1. A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis trata de determinar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações contábeis. A opinião do auditor, portanto, não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade. Em algumas situações, porém, lei e regulamento aplicáveis podem exigir que o auditor forneça opinião sobre outros assuntos específicos, tais como a eficácia do controle interno ou a compatibilidade de um relatório separado da administração junto com as demonstrações contábeis. Embora as NBC TAs incluam exigências e orientação em relação a tais assuntos na medida em que sejam relevantes para a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis, seria exigido que o auditor empreendesse trabalho adicional se tivesse responsabilidades adicionais no fornecimento de tais opiniões.

*Elaboração das demonstrações contábeis* (ver item 4)

A2. Lei ou regulamento podem estabelecer as responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, em relação a relatórios financeiros. Entretanto, a extensão dessas responsabilidades, ou a forma que elas são descritas, podem ser diferentes. Apesar dessas diferenças, uma auditoria em conformidade com NBC TAs é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança reconhecem e entendem que eles têm essa responsabilidade:

- (a) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;
- (b) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- (c) por fornecer ao auditor:
  - (i) acesso a todas as informações, que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança tenham conhecimento e que sejam relevantes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis tais como: registros e documentação, e outros assuntos;
  - (ii) informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para a finalidade da auditoria; e

(iii) acesso irrestrito às pessoas da entidade, que o auditor determine ser necessário obter evidências de auditoria.

A3. A elaboração das demonstrações contábeis, pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança requer:

- a identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável, no contexto de leis ou regulamentos relevantes.
- a elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com essa estrutura.
- a inclusão de descrição adequada dessa estrutura nas demonstrações contábeis.

A elaboração das demonstrações contábeis exige que a administração exerça julgamento ao fazer estimativas contábeis que sejam razoáveis nas circunstâncias, assim como ao selecionar e ao aplicar políticas contábeis apropriadas. Esses julgamentos são estabelecidos no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.

A4. As demonstrações contábeis podem ser elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro para satisfazer:

- as necessidades de informação financeira comuns de um amplo leque de usuários (isto é, “demonstrações contábeis para fins gerais”); ou
- as necessidades de informação financeira de usuários específicos (isto é, “demonstrações contábeis para propósitos especiais”).

A5. A estrutura de relatório financeiro aplicável muitas vezes abrange normas de contabilidade estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida ou por exigências legislativas ou regulamentares. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro pode abranger normas de informação contábil estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida e exigências legislativas ou regulamentares. Outras fontes podem fornecer orientação sobre a aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode abranger tais fontes ou pode até mesmo consistir nelas. Tais fontes podem incluir:

- o ambiente legal e ético, incluindo estatutos, regulamentos, veredictos e obrigações éticas profissionais em relação a assuntos contábeis;
- interpretações contábeis publicadas de diferente autoridade emitidas por organizações normatizadoras, profissionais ou reguladoras;
- pontos de vista publicados de diferentes autoridades sobre assuntos contábeis emergentes, emitidos por organizações normatizadoras, profissionais ou reguladoras;
- práticas gerais e de setor amplamente reconhecidas e prevaletentes; e
- literatura contábil.

Quando existem conflitos entre a estrutura de relatório financeiro aplicável e as fontes em que orientação sobre sua aplicação pode ser obtida, ou entre as fontes que abrangem a estrutura de relatório financeiro, a fonte com a mais alta autoridade prevalece.

No caso do Brasil, como definido no item 7 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis “práticas contábeis adotadas no Brasil” compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das

Demonstrações Contábeis emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.

- A6. As exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis. Embora a estrutura possa não especificar o modo de contabilização ou divulgação de todas as transações ou eventos, ela geralmente incorpora princípios suficientemente amplos, que podem servir como base para o desenvolvimento e aplicação de políticas contábeis compatíveis com os conceitos subjacentes às exigências da estrutura.
- A7. Algumas estruturas de relatório financeiro são estruturas de apresentação adequada, enquanto outras são estruturas de conformidade. Estruturas de relatório financeiro que abrangem primariamente as normas de contabilidade estabelecidas por organização com autoridade ou reconhecimento para promulgar normas a serem usadas pelas entidades na elaboração de demonstrações contábeis para fins gerais muitas vezes são estabelecidas para o cumprimento da apresentação adequada. Por exemplo, as práticas contábeis adotadas no Brasil, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade ou pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovadas pelos reguladores específicos.
- A8. As exigências da estrutura de relatório financeiro também determinam o que constitui conjunto completo de demonstrações contábeis. No Brasil, as demonstrações contábeis destinam-se a fornecer informações a respeito da posição patrimonial e financeira, desempenho e fluxos de caixa da entidade. Para tais estruturas, o conjunto completo de demonstrações contábeis incluiria balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e respectivas notas explicativas. No Brasil, para as companhias abertas, inclui-se a demonstração do valor adicionado. Para outras estruturas de relatório financeiro, uma demonstração contábil isolada e as notas explicativas relacionadas podem constituir o conjunto completo de demonstrações contábeis.
- A9. A NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, item 6(a), estabelece exigências e fornece orientação sobre como determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicável. A NBC TA 800 – Considerações Especiais - Auditoria de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais, trata de considerações especiais quando as demonstrações contábeis são elaboradas em conformidade com uma estrutura de fim especial.
- A10. Em decorrência da importância da premissa para a condução da auditoria, exige-se que o auditor obtenha a concordância da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que eles têm responsabilidades, expostas no item A2, como condição prévia para a aceitação do trabalho de auditoria (NBC TA 210, item 6(b)).

#### Considerações específicas para auditoria no setor público

- A11. Os mandatos de auditoria para auditoria de demonstrações contábeis de entidade do setor público podem ser mais detalhados do que os de outras entidades. Como resultado, a premissa relativa às responsabilidades da administração sobre a qual é conduzida a auditoria das demonstrações contábeis do setor público pode incluir responsabilidades adicionais, tais como a responsabilidade pela execução de transações e eventos em conformidade com a legislação, regulamentação ou outra autoridade (ver item A57).

Forma da opinião do auditor (ver item 8)

- A12. A opinião expressa pelo auditor é se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A forma da opinião do auditor, porém, depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de lei ou regulamento, que sejam aplicáveis. Grande parte das estruturas de relatório financeiro inclui exigências relativas à apresentação das demonstrações contábeis. Para tais estruturas, a elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável inclui a apresentação.
- A13. Quando a estrutura de relatório financeiro é uma estrutura de apresentação adequada, como geralmente ocorre no caso de demonstrações contábeis para fins gerais, a opinião exigida pelas NBC TAs é se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes. Quando a estrutura de relatório financeira é uma estrutura de conformidade (*compliance*), a opinião exigida é se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura. A menos que haja declaração em contrário, as referências nas NBC TAs à opinião do auditor abrangem ambas as formas de opinião.

#### **Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis (ver item 14)**

- A14. O auditor está sujeito a exigências éticas relevantes, inclusive as relativas à independência, no que diz respeito a trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis. As exigências éticas relevantes abrangem o Código de Ética Profissional do Contabilista, relacionados à auditoria de demonstrações contábeis bem como as NBC PAs aplicáveis.
- A15. Os princípios fundamentais de ética profissional relevantes para o auditor quando da condução de auditoria de demonstrações contábeis estão implícitos no Código de Ética Profissional do Contabilista e na NBC PA 01, que trata do controle de qualidade. Esses princípios estão em linha com os princípios do Código de Ética do IFAC, cujo cumprimento é exigido dos auditores. Esses princípios são:
- (a) Integridade;
  - (b) Objetividade;
  - (c) Competência e zelo profissional;
  - (d) Confidencialidade; e
  - (e) Comportamento (ou conduta) profissional.

O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais do CFC relacionadas mostram como a estrutura conceitual deve ser aplicada em situações específicas. Fornecem exemplos de salvaguardas que podem ser apropriadas para tratar das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e fornece, também, exemplos de situações onde não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças.

- A16. No caso de trabalho de auditoria ser de interesse público e, portanto, exigido pelo Código de Ética Profissional do Contabilista e pelas normas profissionais do CFC, se exige que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria. O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais descrevem a independência como abrangendo postura mental independente e independência na aparência. A independência do auditor frente à entidade salvaguarda a capacidade do auditor de formar opinião de auditoria sem ser afetado por influências que poderiam comprometer essa opinião. A independência aprimora a

capacidade do auditor de atuar com integridade, ser objetivo e manter postura de ceticismo profissional.

A17. A NBC PA 01 trata das responsabilidades da firma (e dos auditores independentes pessoas físicas) ao estabelecer e manter sistema de controle de qualidade para a execução de trabalhos de auditoria ou revisão de informações históricas, outros trabalhos de asseguarção (informações não históricas) e serviços correlatos. A referida NBC PA, itens 20 a 24, apresenta as responsabilidades do auditor (pessoa física ou jurídica) para o estabelecimento de políticas e procedimentos para lhe fornecer segurança razoável de que a firma e seu pessoal cumprem com as exigências éticas relevantes, inclusive as relacionadas com independência. A NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 9 a 11, apresenta as responsabilidades do sócio do trabalho no que diz respeito às exigências éticas relevantes. Essas responsabilidades incluem alertas adicionais, por meio de observação e indagações quando necessário para evidências de não cumprimento com requerimentos éticos relevantes por membros da equipe de trabalho, determinando a ação apropriada se vierem ao conhecimento do sócio do trabalho assuntos que indiquem que membros da equipe do trabalho não cumpriram com exigências éticas relevantes, e formar uma conclusão sobre a conformidade com as exigências de independência que se aplicam ao trabalho de auditoria. A NBC TA 220 reconhece que a equipe do trabalho tem direito de se valer dos sistemas de controle de qualidade da firma para cumprir suas responsabilidades no que se refere a procedimentos de controle de qualidade aplicáveis ao trabalho de auditoria individual, a menos que a informação fornecida pela firma ou outras partes sugira outra ação.

### **Ceticismo profissional**

A18. O ceticismo profissional inclui estar alerta, por exemplo, a:

- evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas;
- informações que coloquem em dúvida a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usadas como evidências de auditoria;
- condições que possam indicar possível fraude;
- circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas NBC TAs.

A19. A manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessária, por exemplo, para que o auditor reduza os riscos de:

- ignorar circunstâncias não usuais;
- generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria;
- uso inadequado de premissas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os resultados destes.

A20. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria. Isso inclui questionar evidências de auditoria contraditórias e a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas junto à administração e aos responsáveis pela governança. Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas considerando as circunstâncias, por exemplo, no caso de existência de fatores de risco de fraude e um documento individual, de natureza suscetível de fraude, for a única evidência que corrobore um valor relevante da demonstração contábil.

A21. O auditor pode aceitar registros e documentos como genuínos, a menos que tenha razão para crer no contrário. Contudo, exige-se que o auditor considere a confiabilidade das informações a serem usadas como evidências de auditoria (NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, itens 7 a 9). Em casos de dúvida a respeito da confiabilidade das informações ou indicações de possível fraude (por exemplo, se condições identificadas durante a auditoria fizerem o auditor crer que um documento pode não ser autêntico ou que termos de documento podem ter sido falsificados), as normas de auditoria exigem que o auditor faça investigações adicionais e determine que modificações ou adições aos procedimentos de auditoria são necessários para solucionar o assunto (NBC TA 240, item 13; NBC TA 500, item 11; e NBC TA 505 – Confirmações Externas, itens 10, 11 e 16).

A22. Não se pode esperar que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. Contudo, a crença de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e têm integridade não livra o auditor da necessidade de manter o ceticismo profissional ou permitir que ele se satisfaça com evidências de auditoria menos que persuasivas na obtenção de segurança razoável.

### **Julgamento profissional** (ver item 16)

A23. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada da auditoria. Isso porque a interpretação das exigências éticas e profissionais relevantes, das normas de auditoria e as decisões informadas requeridas ao longo de toda a auditoria não podem ser feitas sem a aplicação do conhecimento e experiência relevantes para os fatos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário, em particular, nas decisões sobre:

- materialidade e risco de auditoria;
- a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria aplicados para o cumprimento das exigências das normas de auditoria e a coleta de evidências de auditoria;
- avaliar se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada e se algo mais precisa ser feito para que sejam cumpridos os objetivos das NBC TAs e, com isso, os objetivos gerais do auditor;
- avaliação das opiniões da administração na aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável da entidade;
- extração de conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas, por exemplo, pela avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pela administração na elaboração das demonstrações contábeis.

A24. A característica que distingue o julgamento profissional esperado do auditor é que esse julgamento seja exercido por auditor, cujo treinamento, conhecimento e experiência tenham ajudado no desenvolvimento das competências necessárias para estabelecer julgamentos razoáveis.

A25. O exercício do julgamento profissional em qualquer caso específico baseia-se nos fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor. A consulta a respeito de assuntos difíceis ou contenciosos durante o curso da auditoria, dentro da equipe do trabalho e entre a equipe do trabalho e outros no nível apropriado, dentro ou fora da firma de auditoria, tal como exigido pela NBC TA 220, item 18, ajudam o auditor no exercício de julgamentos suportados e razoáveis.

- A26. O julgamento profissional pode ser avaliado com base no fato de que o julgamento exercido reflete uma aplicação competente ou não competente dos princípios de auditoria e contábeis e se ele é apropriado considerando os fatos e circunstâncias conhecidos pelo auditor até a data do seu relatório de auditoria e compatível com estes.
- A27. O julgamento profissional precisa ser exercido ao longo de toda a auditoria. Ele também precisa ser adequadamente documentado. Neste aspecto, exige-se que o auditor elabore documentação de auditoria suficiente para possibilitar que outro auditor experiente, sem nenhuma ligação prévia com a auditoria, entenda os julgamentos profissionais significativos exercidos para se atingir as conclusões sobre assuntos significativos surgidos durante a auditoria (NBC TA 230, item 8). O julgamento profissional não deve ser usado como justificativa para decisões que, de outra forma, não são sustentados pelos fatos e circunstâncias do trabalho nem por evidência de auditoria apropriada e suficiente.

### **Evidência de auditoria e apropriada e suficiente e risco de auditoria (ver itens 5 e 17)**

#### Suficiência e adequação da evidência de auditoria

- A28. A evidência de auditoria é necessária para sustentar a opinião e o relatório do auditor. Ela é de natureza cumulativa e primariamente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados durante o curso da auditoria. Contudo, também pode incluir informações obtidas de outras fontes, como auditorias anteriores (contanto que o auditor tenha determinado se ocorreram mudanças desde a auditoria anterior que possam afetar a sua relevância para a auditoria corrente, NBC TA 315, item 9) ou procedimentos de controle de qualidade do auditor para aceitação e continuidade de clientes. Além de outras fontes dentro e fora da entidade, os registros contábeis da entidade são uma fonte importante de evidência de auditoria. Além disso, informações que possam ser usadas como evidências de auditoria podem ter sido elaboradas por especialista empregado ou contratado pela entidade. As evidências de auditoria abrangem informações que sustentam e corroboram as afirmações da administração e informações que contradizem tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração de fornecer uma representação solicitada) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria. A maior parte do trabalho do auditor na formação de sua opinião consiste na obtenção e avaliação da evidência de auditoria.
- A29. A suficiência e adequação das evidências de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade necessária de evidência de auditoria é afetada pela avaliação pelo auditor dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja necessária mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tais evidências de auditoria (quanto melhor a qualidade, menos evidência pode ser necessária). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, pode não compensar a sua má qualidade.
- A30. A adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, a sua relevância e confiabilidade no suporte das conclusões em que se baseia a opinião do auditor. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que são obtidas.
- A31. Determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para a redução do risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, possibilitando assim ao auditor tirar conclusões para fundamentar sua opinião, é uma questão de julgamento profissional. A NBC TA 500 e outras NBC TAs relevantes estabelecem exigências adicionais e fornecem orientação

adicional, aplicável durante toda a auditoria, no que se refere às considerações do auditor na obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

#### Risco de auditoria

A32. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. A avaliação dos riscos baseia-se em procedimentos de auditoria para a obtenção de informações necessárias para essa finalidade e evidências obtidas ao longo de toda a auditoria. A avaliação dos riscos é antes uma questão de julgamento profissional que uma questão passível de mensuração precisa.

A33. Para fins das NBC TAs, o risco de auditoria não inclui o risco de que o auditor possa expressar uma opinião de que as demonstrações contábeis contêm distorção relevante quando esse não é o caso. Esse risco geralmente é insignificante. Além disso, o risco de auditoria é um termo técnico relacionado ao processo de auditoria; ele não se refere aos riscos de negócio do auditor, tais como perda decorrente de litígio, publicidade adversa ou outros eventos surgidos em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis.

#### Risco de distorção relevante

A34. Os riscos de distorção relevante podem existir em dois níveis:

- no nível geral da demonstração contábil; e
- no nível da afirmação para classes de transações, saldos contábeis e divulgações.

A35. Riscos de distorção relevante no nível geral da demonstração contábil referem-se aos riscos de distorção relevante que se relacionam de forma disseminada às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações.

A36. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação são avaliados para que se determine a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente. Essa evidência possibilita ao auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria. Os auditores usam várias abordagens para cumprir o objetivo de avaliar os riscos de distorção relevante. Por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse a relação geral dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de detecção. Alguns auditores julgam tal modelo útil no planejamento de procedimentos de auditoria.

A37. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle. O risco inerente e o risco de controle são riscos da entidade; eles existem independentemente da auditoria das demonstrações contábeis.

A38. O risco inerente é mais alto para algumas afirmações e classes relacionadas de transações, saldos contábeis e divulgações do que para outras. Por exemplo, ele pode ser mais alto para cálculos complexos ou contas compostas de valores derivados de estimativas contábeis sujeitas à incerteza significativa de estimativa. Circunstâncias externas que dão origem a riscos de negócios também podem influenciar o risco inerente. Por exemplo, desenvolvimentos tecnológicos podem tornar obsoleto um produto específico, tornando assim o estoque mais suscetível de distorção em relação à superavaliação. Fatores na entidade e no seu ambiente, relacionados às várias ou todas as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações também podem influenciar o risco inerente relacionado a uma afirmação

específica. Tais fatores podem incluir, por exemplo, falta de capital de giro suficiente para a continuidade das operações ou um setor em declínio caracterizado por um grande número de falências.

A39. O risco de controle é uma função da eficácia do desenho (controles estabelecidos), da implementação e da manutenção do controle interno pela administração no tratamento dos riscos identificados que ameaçam o cumprimento dos objetivos da entidade, que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Contudo, o controle interno, independentemente da qualidade da sua estrutura e operação, pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, por causa das limitações inerentes ao controle interno. Essas limitações incluem, por exemplo, a possibilidade de erros ou equívocos humanos, ou de controles contornados por conluio ou burla inapropriada da administração. Portanto, algum risco de controle sempre existe. As NBC TAs oferecem as condições nas quais existe a exigência, ou a possibilidade de escolha pelo auditor, de testar a eficácia dos controles na determinação da natureza, época e extensão de procedimentos substantivos a serem executados (NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados, itens 7 a 17).

A40. As NBC TAs geralmente não se referem ao risco inerente e ao risco de controle separadamente, mas a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção relevante”. Contudo, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e do risco de controle, dependendo das técnicas de auditoria ou metodologias e considerações práticas. A avaliação dos riscos de distorção relevante pode ser expressa em termos quantitativos, como porcentagens, ou em termos não quantitativos. De qualquer forma, a necessidade de que o auditor faça avaliações apropriadas é mais importante do que as diferentes abordagens pelas quais elas são feitas.

A41. A NBC TA 315 estabelece exigências e fornece orientação sobre a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e de afirmação.

#### Risco de detecção

A42. Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção tem uma relação inversa com os riscos avaliados de distorção relevante no nível da afirmação. Por exemplo, quanto maiores são os riscos de distorção relevante que o auditor acredita existir, menor é o risco de detecção que pode ser aceito e, portanto, mais persuasivas são as evidências de auditoria exigidas.

A43. O risco de detecção se relaciona com a natureza, a época e a extensão dos procedimentos que são determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável. Portanto, é uma função da eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação pelo auditor. Assuntos como:

- planejamento adequado;
- designação apropriada de pessoal para a equipe de trabalho;
- aplicação de ceticismo profissional; e
- supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado, ajudam a aprimorar a eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação e reduzem a possibilidade de que o auditor possa selecionar um procedimento de auditoria inadequado, aplicar erroneamente um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar erroneamente os resultados da auditoria.

A44. A NBC TA 300 e a NBC TA 330 estabelecem exigências e fornecem orientação sobre o planejamento da auditoria das demonstrações contábeis e as respostas do auditor aos riscos avaliados. O risco de detecção, porém, só pode ser reduzido, não eliminado, devido às limitações inerentes de uma auditoria. Portanto, sempre existe risco de detecção.

#### Limitação inerente da auditoria

A45. O auditor não é obrigado e não pode reduzir o risco de auditoria a zero, e, portanto, não pode obter segurança absoluta de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido a fraude ou erro. Isso porque uma auditoria tem limitações inerentes, e, como resultado, a maior parte das evidências de auditoria que propiciam ao auditor obter suas conclusões e nas quais baseia a sua opinião são persuasivas ao invés de conclusivas. As limitações inerentes de uma auditoria originam-se da:

- natureza das informações contábeis;
- natureza dos procedimentos de auditoria; e
- necessidade de que a auditoria seja conduzida dentro de um período de tempo razoável e a um custo razoável.

#### Natureza das informações contábeis

A46. A elaboração das demonstrações contábeis envolve o julgamento da administração na aplicação das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável aos fatos e circunstâncias da entidade. Além disso, muitas demonstrações contábeis envolvem decisões ou avaliações subjetivas ou um grau de incerteza, e pode haver uma série de interpretações ou julgamentos aceitáveis que podem ser estabelecidos. Consequentemente, alguns itens das demonstrações contábeis estão sujeitos a um nível inerente de variabilidade que não pode ser eliminado pela aplicação de procedimentos adicionais de auditoria. Este é o caso de certas estimativas contábeis. Contudo, as normas de auditoria exigem que o auditor considere especificamente se as estimativas contábeis são razoáveis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável e divulgações relacionadas, e os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, inclusive indicadores de possível tendência nos julgamentos da administração (NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas e a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item 12).

#### Natureza dos procedimentos de auditoria

A47. Há limites práticos e legais à capacidade do auditor de obter evidências de auditoria. Por exemplo:

- Existe a possibilidade de que a administração ou outros possam não fornecer, intencionalmente ou não, as informações completas que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis ou que tenham sido solicitadas pelo auditor. Portanto, o auditor não pode ter certeza da integridade da informação, embora tenha executado os procedimentos de auditoria para obter certeza de que todas as informações relevantes foram obtidas.
- A fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados para sua ocultação. Portanto, os procedimentos de auditoria aplicados para coletar evidências de auditoria podem ser ineficazes para a detecção de distorção relevante que envolva, por exemplo, conluio para a falsificação de documentação que possa fazer o auditor acreditar

que a evidência de auditoria é válida quando ela não é. O auditor não é treinado nem obrigado a ser especialista na verificação de autenticidade de documentos.

- A auditoria não é uma investigação oficial de suposto delito. Portanto, o auditor não recebe poderes legais específicos, tais como o poder de busca, que podem ser necessários para tal investigação.

#### Oportunidade das informações contábeis e o equilíbrio entre custo e benefício

A48. A dificuldade, falta de tempo ou custo envolvido não são, por si só, base válida para que o auditor omita um procedimento de auditoria para o qual não há alternativa ou que deva ser satisfeito com evidências de auditoria menos que persuasivas. O planejamento adequado ajuda a tornar suficientes o tempo e os recursos disponíveis para a condução da auditoria. Apesar disso, a relevância da informação e, por meio dela, o seu valor tende a diminuir ao longo do tempo, e há um equilíbrio a ser atingido entre a confiabilidade das informações e o seu custo. Isso é reconhecido em certas estruturas de relatório financeiro, como por exemplo, no Brasil, a “Estrutura para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis” aprovada pelo CFC. Portanto, os usuários de demonstrações contábeis têm a expectativa de que o auditor formará uma opinião sobre as demonstrações contábeis dentro de um período de tempo e a custo razoáveis, reconhecendo que é impraticável tratar de todas as informações que possam existir ou tratar cada assunto exaustivamente com base na premissa de que as informações são erradas ou fraudulentas até prova em contrário.

A49. Conseqüentemente, é necessário que o auditor:

- planeje a auditoria de modo que ela seja executada de maneira eficaz;
- dirija o esforço de auditoria às áreas com maior expectativa de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou a erro, com esforço correspondentemente menor dirigido a outras áreas; e
- aplique testes e outros meios para examinar populações em busca de distorções.

A50. Considerando as abordagens descritas no item A49, as normas de auditoria contêm exigências para o planejamento e execução da auditoria e exigem que o auditor, entre outras coisas:

- identifique e avalie os riscos de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e afirmação mediante a execução de procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas (NBC TA 315, itens 5 a 10); e
- aplique testes e outros meios para examinar populações de uma maneira que forneça base razoável para que o auditor tire conclusões a respeito da população (NBC TA 330, NBC TA 500, NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos, e NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria).

#### Outros assuntos que afetam as limitações inerentes de uma auditoria

A51. No caso de certas afirmações ou objeto, os efeitos potenciais das limitações inerentes à capacidade do auditor de detectar distorções relevantes são particularmente significativos. Tais afirmações ou objeto incluem:

- Fraude, particularmente fraude que envolva a alta administração ou conluio. Ver NBC TA 240 para discussão adicional.
- A existência e integridade de relações e transações com partes relacionadas. Ver NBC TA 550 – Partes Relacionadas, para discussão adicional.

- A ocorrência de não conformidade com leis e regulamentos. Ver NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, para discussão adicional.
- Eventos futuros ou condições adicionais que possam interromper a continuidade da entidade. Ver NBC TA 570 – Continuidade Operacional, para discussão adicional.

NBC TAs relevantes que identificam procedimentos de auditoria específicos que ajudam na mitigação dos efeitos das limitações inerentes.

A52. Em decorrência das limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis não sejam detectadas, embora a auditoria seja adequadamente planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria. Portanto, descoberta posterior de uma distorção relevante das demonstrações contábeis, resultante de fraude ou erro, não indica por si só, uma falha na condução de uma auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Contudo, os limites inerentes de uma auditoria não são justificativas para que o auditor se satisfaça com evidências de auditoria menos que persuasivas. Se o auditor executou ou não uma auditoria em conformidade com as normas de auditoria é determinado pelos procedimentos de auditoria executados nas circunstâncias, a suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas como resultado desses procedimentos e a adequação do relatório do auditor com base na avaliação dessas evidências considerando os objetivos gerais do auditor.

### **Condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria**

Natureza das normas de auditoria (ver item 18)

A53. As NBC TAs, consideradas em conjunto, fornecem as normas para o trabalho do auditor no cumprimento dos seus objetivos gerais. As NBC TAs tratam das responsabilidades gerais do auditor, assim como das considerações adicionais do auditor, relevantes para a aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos.

A54. O alcance, a data de vigência e qualquer limitação específica da aplicabilidade de uma norma específica são apresentados claramente na NBC TA. Salvo indicação em contrário na NBC TA, o auditor tem permissão para aplicar uma norma antes da data de vigência nela especificada.

A55. Ao executar uma auditoria, pode-se exigir que o auditor cumpra com exigências legais e regulatórias, além das NBC TAs. As NBC TAs não passam por cima de lei ou regulamento que regem a auditoria de demonstrações contábeis. Caso essa lei ou regulamento seja diferente das NBC TAs, a auditoria conduzida apenas em conformidade com essa lei ou regulamento não cumpre automaticamente com as normas de auditoria.

A56. O auditor também pode conduzir a auditoria em conformidade com as NBC TAs e requerimentos adicionais de auditoria de um órgão regulador específico. Em tais casos, além da conformidade com cada uma das NBC TAs relevantes para a auditoria, pode ser necessário que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria para obter conformidade com as normas relevantes desse órgão regulador.

Considerações específicas para auditoria de entidades do setor público

A57. As NBC TAs são relevantes para trabalhos no setor público. As responsabilidades do auditor do setor público, porém, podem ser afetadas pelo contrato de auditoria, ou por obrigações

sobre entidades do setor público decorrentes de lei, regulamento ou outra autoridade (por exemplo, diretrizes ministeriais, exigências de política governamental ou resoluções do legislativo), que podem ter um alcance mais amplo do que a auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas de auditoria. Essas responsabilidades adicionais não são discutidas nas NBC TAs. Elas podem ser discutidas em outros pronunciamentos normatizadores de órgãos reguladores ou em orientação desenvolvida por esses órgãos ou agências governamentais.

Conteúdo das NBC TAs (ver item 19)

A58. Além dos objetivos e requisitos (os requisitos são expressos nas NBC TAs com o uso de “deve”), as NBC TAs contêm orientação relacionada com a forma de aplicação e outros materiais explicativos. Ela também pode conter material introdutório que forneça contexto relevante para o entendimento adequado da NBC TA e definições. O texto inteiro da NBC TA, portanto, é relevante para o entendimento dos objetivos formulados em uma norma e a aplicação apropriada dos requisitos da NBC TA.

A59. Quando for necessário, a aplicação e outros materiais explicativos fornecem explicação adicional dos requisitos de uma NBC TA e orientação para o seu cumprimento. Em particular, elas podem:

- explicar mais precisamente o que uma exigência significa ou se destina a cobrir;
- incluir exemplos de procedimentos que possam ser apropriados nas circunstâncias.

Embora tal orientação em si não imponha uma exigência, ela é relevante para a aplicação apropriada dos requisitos da NBC TA. A aplicação e outros materiais explicativos também podem fornecer informações de suporte sobre assuntos tratados em uma NBC TA.

A60. Os apêndices são parte da aplicação e outros materiais explicativos. A finalidade e uso pretendido de um apêndice são explicados no corpo da NBC TA relacionada, no título ou na introdução do próprio apêndice.

A61. O material introdutório pode incluir, conforme necessário, assuntos para explicar:

- a finalidade e alcance da NBC TA, inclusive a maneira como ela se relaciona com outras NBC TAs;
- o assunto da NBC TA;
- as respectivas responsabilidades do auditor e de outros em relação ao assunto da NBC TA;
- o contexto no qual se insere a NBC TA.

A62. Uma NBC TA pode incluir, em seção separada, sob o título “Definições”, uma descrição dos significados atribuídos a certos termos para fins das NBC TAs. Elas são fornecidas para auxiliar na aplicação e interpretação consistentes das NBC TAs, e não se destinam a passar por cima de definições que possam ser estabelecidas para outras finalidades, seja em lei, regulamentação ou outros. Salvo indicação em contrário, os termos devem ter os mesmos significados ao longo de todas as NBC TAs. Também inclui descrições de outros termos encontrados nas NBC TAs para auxiliar na interpretação e tradução comuns e consistentes.

A63. Quando apropriado, considerações adicionais específicas para auditorias de entidades de pequeno porte e auditorias de entidades do setor público são incluídas na aplicação e outros materiais explicativos de uma NBC TA. Essas considerações adicionais ajudam na aplicação

dos requisitos da NBC TA na auditoria de tais entidades. Contudo, elas não limitam nem reduzem a responsabilidade do auditor de aplicar e cumprir com as exigências das NBC TAs.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A64. Para fins de especificação das considerações adicionais para auditorias de entidades de pequeno porte, uma “entidade de pequeno porte” refere-se à entidade que geralmente possui características qualitativas como:

- (a) concentração de propriedade e administração em pequeno número de indivíduos (freqüentemente um único indivíduo, uma pessoa natural ou outra empresa que controle a entidade, contanto que o proprietário exiba as características qualitativas relevantes); e
- (b) uma ou mais das seguintes situações:
  - (i) transações diretas ou não complicadas;
  - (ii) manutenção de registros simples;
  - (iii) poucas linhas de negócios e poucos produtos dentro das linhas de negócios;
  - (iv) poucos controles internos;
  - (v) poucos níveis de administração com responsabilidade por uma ampla série de controles; ou
  - (vi) poucos empregados, muitos deles com uma ampla série de funções.

Essas características qualitativas não são exaustivas, nem exclusivas de entidades de pequeno porte, e essas entidades não exibem necessariamente todas elas.

A65. As considerações específicas para entidades de pequeno porte incluídas nas NBC TAs foram desenvolvidas tendo em mente primariamente entidades não listadas em bolsa. Algumas das considerações, porém, podem ser úteis em auditorias de entidades abertas de pequeno porte.

A66. As NBC TAs se referem ao proprietário de uma entidade de pequeno porte que está envolvido no dia-a-dia da administração da entidade como “sócio-diretor” ou “sócio-gerente”.

#### Objetivos formulados em NBC TAs individuais (ver item 21)

A67. Cada NBC TA contém um ou mais objetivos que fornecem um vínculo entre as exigências e os objetivos gerais do auditor. Os objetivos nas NBC TAs individuais servem para focar o auditor no resultado desejado da NBC TA, ao mesmo tempo em que são específicos o suficiente para auxiliar o auditor a:

- entender o que precisa ser atingido e, quando necessário, o meio apropriado de fazê-lo; e
- decidir se algo mais precisa ser feito para que sejam cumpridos nas circunstâncias específicas da auditoria.

A68. Os objetivos (contidos nas NBC TAs de forma individual) devem ser entendidos no contexto dos objetivos gerais do auditor, formulados no item 11 desta Norma. Como no caso dos objetivos gerais do auditor, a capacidade de cumprir um objetivo individual está igualmente sujeita às limitações inerentes da auditoria.

A69. Ao usar os objetivos, exige-se que o auditor considere as inter-relações entre as NBC TAs. Isso porque, como indicado no item A53, as NBC TAs tratam, em alguns casos, de responsabilidades gerais e, em outras, da aplicação dessas responsabilidades a tópicos

específicos. Por exemplo, esta Norma exige que o auditor adote postura de ceticismo profissional; isso é necessário em todos os aspectos do planejamento e execução de uma auditoria, mas não se repete como requisito de cada NBC TA. Em um nível mais detalhado, a NBC TA 315 e a NBC TA 330 contêm, entre outros aspectos, objetivos e requisitos que tratam das responsabilidades do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante e pelo planejamento e execução de procedimentos adicionais de auditoria para responder aos riscos avaliados, respectivamente. Esses objetivos e requisitos são aplicados ao longo de toda a auditoria. Por exemplo, a NBC TA 540 pode se estender quanto à maneira como os objetivos e os requisitos das normas como a NBC TA 315 e a NBC TA 330 devem ser aplicadas em relação ao tema da normas de auditoria, mas não os repete. Assim, no cumprimento do objetivo formulado na NBC TA 540, o auditor considera os objetivos e requisitos de outras NBC TAs relevantes.

Uso dos objetivos para determinar a necessidade de procedimentos adicionais de auditoria (ver item 21(a))

A70. Os requisitos das NBC TAs são planejados para possibilitar ao auditor cumprir os objetivos especificados nas NBC TAs e, com isso, os objetivos gerais do auditor. Espera-se, portanto, a aplicação apropriada dos requisitos das NBC TAs pelo auditor, para a obtenção de uma base suficiente para o cumprimento dos objetivos pelo auditor. Contudo, como as circunstâncias dos trabalhos de auditoria variam amplamente e todas as circunstâncias não podem ser antecipadas, o auditor é responsável pela determinação dos procedimentos de auditoria necessários para satisfazer os requisitos das NBC TAs e cumprir os objetivos. Nas circunstâncias do trabalho, pode haver assuntos específicos que exigem que o auditor execute procedimentos de auditoria, além daqueles exigidos pelas NBC TAs, para cumprir os objetivos especificados nas NBC TAs.

Uso dos objetivos para avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 21(b))

A71. Exige-se que o auditor use os objetivos para avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente no contexto dos objetivos gerais do auditor. Se, como resultado, o auditor concluir que a evidência de auditoria não é suficiente e apropriada, então, o auditor pode seguir uma ou mais das seguintes abordagens, para cumprir a exigência do item 21(b):

- avaliar se foi, ou será, obtida evidência de auditoria relevante como resultado do cumprimento de outras NBC TAs;
- estender o trabalho executado ao aplicar uma ou mais exigências; ou
- executar outros procedimentos julgados pelo auditor como necessários nas circunstâncias.

Quando nenhum dos procedimentos acima seja prático ou possível nas circunstâncias, o auditor não será capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente e as NBC TAs exigem que ele determine o efeito disso no seu relatório ou sobre a sua capacidade de completar o trabalho.

Conformidade com requisitos relevantes

Requisitos relevantes (ver item 22)

A72. Em alguns casos, uma NBC TA (e, portanto, todos os seus requisitos) pode não ser relevante nas circunstâncias. Por exemplo, se a entidade não tem a função de auditoria interna, nenhum aspecto da NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna é relevante.

A73. Pode haver requisitos condicionais em uma NBC TA relevante. Tal requisito é relevante quando as circunstâncias contempladas na exigência são aplicáveis e a condição existe. Em geral, a natureza condicional da exigência será explícita ou implícita, por exemplo:

- O requisito de modificar a opinião do auditor se houver uma limitação de alcance (NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente) representa uma exigência condicional explícita.
- O requisito de comunicar aos responsáveis pela governança (NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno), as deficiências significativas no controle interno identificadas durante a auditoria, depende da existência dessas deficiências significativas serem identificadas. De forma similar, a exigência de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à apresentação e divulgação da informação de segmentos em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (NBC TA 501 – Evidência de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados) depende de ser tal divulgação permitida ou exigida pela estrutura. Elas representam exigências condicionais implícitas.

Em alguns casos, o requisito pode ser expresso como sendo condicional a uma lei ou regulamentação aplicável. Por exemplo, o auditor pode ser requerido a renunciar ao trabalho de auditoria, quando a renúncia seja possível de acordo com a lei ou regulamentação aplicável, ou o auditor pode ser requerido a fazer algo, exceto se proibido por lei ou regulamentação. A permissão legal ou regulatória ou proibição pode ser explícita ou implícita.

Abandono de requisito (ver item 23)

A74. A NBC TA 230 estabelece requisitos de documentação nas circunstâncias excepcionais em que o auditor afasta-se de um requisito relevante (NBC TA 230, item 12). As NBC TAs não requerem o atendimento de exigência que não é relevante nas circunstâncias da auditoria.

Falha no cumprimento de um objetivo (ver item 24)

A75. A conclusão de que um objetivo foi cumprido ou não é um assunto que requer julgamento profissional do auditor. Esse julgamento leva em conta os resultados dos procedimentos de auditoria executados no cumprimento das exigências das NBC TAs, e a avaliação do auditor quanto à obtenção ou não de evidência de auditoria apropriada e suficiente e se há algo mais que precisa ser feito nas circunstâncias específicas da auditoria para o cumprimento dos objetivos formulados nas NBC TAs. Portanto, circunstâncias que podem dar origem a uma falha no cumprimento de um objetivo incluem aquelas que:

- impedem o auditor de cumprir com requisitos relevantes de uma NBC TA;
- têm como resultado não ser praticável ou possível para o auditor executar os procedimentos adicionais de auditoria ou obter evidências de auditoria adicionais, como determinado a partir do uso dos objetivos, em conformidade com o item 21, por exemplo, devido à limitação nas evidências de auditoria disponíveis.

A76. A documentação de auditoria que cumpre as exigências da NBC TA 230 e as exigências de documentação específicas de outras NBC TAs relevantes fornecem evidências da base do auditor para uma conclusão a respeito do cumprimento dos objetivos gerais do auditor. Embora seja desnecessário que o auditor documente separadamente (em uma lista de verificação, por exemplo) o cumprimento de objetivos individuais, a documentação de uma falha em cumprir um objetivo o ajuda a avaliar se tal falha o impediu de cumprir os respectivos objetivos gerais de auditoria.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.204/09

*Aprova a NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 210 – “Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 210.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 210 – CONCORDÂNCIA COM OS TERMOS DO TRABALHO DE**  
**AUDITORIA**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Data de vigência	2
<b>OBJETIVO</b>	3
<b>DEFINIÇÕES</b>	4 – 5
<b>REQUISITOS</b>	
Condições prévias para uma auditoria	6 – 8
Acordo sobre termos do trabalho de auditoria	9 – 12
Auditoria recorrente	13
Aceitação de mudança nos termos do trabalho de auditoria	14 – 17
Considerações adicionais na aceitação do trabalho	18 – 21
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS APLICATIVOS</b>	
Alcance	A1
Condições prévias para uma auditoria	A2 – A20
Acordo sobre termos do trabalho de auditoria	A21 – A27
Auditoria recorrente	A28
Aceitação de mudança nos termos do trabalho de auditoria	A29 – A33
Considerações adicionais na aceitação do trabalho	A34 – A37

**Apêndice 1:** Exemplo de carta de contratação de auditoria

**Apêndice 2:** Determinação da aceitabilidade da estrutura conceitual de contabilidade para propósitos gerais

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em estabelecer os termos de um trabalho de auditoria com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança. Isso inclui considerar que existem certas condições prévias a um trabalho de auditoria, que são de responsabilidade da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança. A NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de

Demonstrações Contábeis trata dos aspectos de aceitação do trabalho de auditoria pelo auditor (ver item A1).

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

3. O objetivo do auditor independente é aceitar ou continuar um trabalho de auditoria somente quando as condições em que esse trabalho deve ser realizado foram estabelecidas por meio de:
  - (a) determinação da existência das condições prévias a um trabalho de auditoria; e
  - (b) confirmação de que há um entendimento comum entre o auditor independente e a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança sobre os termos do trabalho de auditoria.

### **Definições**

4. Para fins das normas de auditoria, *condições prévias a um trabalho de auditoria* correspondem ao uso pela administração de uma estrutura de relatório financeiro aceitável na elaboração das demonstrações contábeis e a concordância da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança em relação ao pressuposto em que a auditoria é conduzida (ver NBC TA 200, item 13).
5. Para fins desta Norma, “administração” compreende além da administração, os responsáveis pela governança.

### **Requisitos**

#### **Condições prévias para uma auditoria**

6. Para determinar se existem as condições prévias a um trabalho de auditoria, o auditor independente deve:
  - (a) determinar se a estrutura de relatório financeiro a ser aplicada na elaboração das demonstrações contábeis é aceitável (ver itens A2 a A10);
  - (b) obter a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade (ver itens A11 a A14 e A20):
    - (i) pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação (ver item A15);
    - (ii) pelo controle interno que a administração determinou como necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro (ver itens A16 a A19); e
    - (iii) fornecer ao auditor:

- a. acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos;
- b. informações adicionais que o auditor pode solicitar da administração para fins da auditoria; e
- c. acesso irrestrito a pessoas da entidade que o auditor determina ser necessário para obter evidência de auditoria.

#### Limitação no alcance da auditoria antes da aceitação do trabalho

7. Se a administração ou os responsáveis pela governança impõem uma limitação no alcance do trabalho do auditor, nos termos de um trabalho de auditoria proposto, de modo que o auditor entenda que a limitação resultará na emissão de relatório com abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor não deve aceitar esse trabalho de natureza limitada como um trabalho de auditoria, a menos que exigido por lei ou regulamento.

#### Outros fatores que afetam a aceitação de um trabalho de auditoria

8. Se não existirem as condições prévias para o trabalho de auditoria, o auditor independente deve discutir o assunto com a administração. A menos que exigido por lei ou regulamento, o auditor não deve aceitar o trabalho de auditoria proposto:
  - (a) se o auditor determinou que a estrutura de relatório financeiro a ser aplicada na elaboração das demonstrações contábeis é inaceitável, exceto pelo previsto no item 19; ou
  - (b) se não for obtida a concordância mencionada no item 6(b).

#### **Acordo sobre termos do trabalho de auditoria**

9. O auditor deve estabelecer como apropriado, os termos do trabalho de auditoria com a administração e os responsáveis pela governança (ver item A21).
10. Observado o item 11, os termos do trabalho de auditoria estabelecidos devem ser formalizados na carta de contratação de auditoria ou outra forma adequada de acordo por escrito que devem incluir (ver itens A22 a A25):
  - (a) o objetivo e o alcance da auditoria das demonstrações contábeis;
  - (b) as responsabilidades do auditor;
  - (c) as responsabilidades da administração;
  - (d) a identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável para a elaboração das demonstrações contábeis; e
  - (e) referência à forma e ao conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor e uma declaração de que existem circunstâncias em que um relatório pode ter forma e conteúdo diferente do esperado.
11. Se uma lei ou um regulamento prevê com detalhes suficientes os termos do trabalho de auditoria mencionados no item 10, o auditor não precisa formalizá-los em uma carta de contratação, exceto o fato de que essa lei ou regulamento se aplica e que a administração reconhece e entende suas responsabilidades conforme especificadas no item 6(b) (ver itens A22, A26 e A27).

12. Se uma lei ou um regulamento prevê responsabilidades da administração semelhantes às aquelas descritas no item 6(b), o auditor pode entender que essa lei ou esse regulamento inclua responsabilidades que, no seu julgamento, têm efeito equivalente àsqueles especificados no referido item. Para aquelas responsabilidades que são equivalentes, o auditor pode usar o texto da lei ou do regulamento para descrevê-las na carta de contratação. Para aquelas responsabilidades que não são previstas em lei ou regulamento, mas que têm efeito equivalente, a carta de contratação deve conter as responsabilidades mencionadas no item 6(b) (ver item A26).

### **Auditoria recorrente**

13. Em auditorias recorrentes, o auditor deve avaliar se as circunstâncias requerem que os termos do trabalho de auditoria sejam revistos e se há necessidade de lembrar a entidade sobre os termos existentes do trabalho de auditoria (ver item A28).

### **Aceitação de mudança nos termos do trabalho de auditoria**

14. O auditor não deve concordar com uma mudança nos termos do trabalho de auditoria quando não há justificativa razoável para essa mudança (ver itens A29 a A31).
15. Se, antes de concluir o trabalho de auditoria, o auditor for solicitado a mudar o alcance para um trabalho que forneça um menor nível de asseguarção, o auditor deve determinar se há justificativa razoável para essa mudança (ver itens A32 e A33).
16. Se os termos do trabalho de auditoria são alterados, o auditor e a administração devem concordar com os novos termos do trabalho e formalizá-los na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito.
17. Se o auditor não concordar com a mudança dos termos do trabalho de auditoria e a administração não permitir que ele continue o trabalho de auditoria original, o auditor deve:
  - (a) retirar-se do trabalho de auditoria, quando permitido por lei ou regulamento aplicável; e
  - (b) determinar se há alguma obrigação, contratual ou de outra forma, de relatar as circunstâncias a outras partes, como os responsáveis pela governança, proprietários ou reguladores.

### **Considerações adicionais na aceitação do trabalho**

#### **Normas de contabilidade complementadas por lei ou regulamento**

18. Se as normas de contabilidade estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida são complementadas por lei ou regulamento, o auditor deve determinar se há conflito entre as normas de contabilidade e os requisitos adicionais. No caso de haver conflito, o auditor deve discutir com a administração a natureza dos requisitos adicionais e deve chegar a um acordo se:
  - (a) os requisitos adicionais podem ser cumpridos por meio de divulgações adicionais nas demonstrações contábeis; ou
  - (b) a descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável nas demonstrações contábeis pode ser alterada nesse caso.

Se nenhuma das opções acima é possível, o auditor deve determinar se é necessário modificar a sua opinião de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente (ver item A34).

Estrutura de relatório financeiro prevista em lei ou regulamento – Outros assuntos que afetam a aceitação

19. Se o auditor determinou que a estrutura de relatório financeiro prevista em lei ou regulamento não seria aceitável, exceto pelo fato de ser prevista em lei ou regulamento, o auditor deve aceitar o trabalho de auditoria somente nas seguintes condições (ver item A35):
- (a) a administração concorda em fornecer divulgações adicionais nas demonstrações contábeis necessárias para evitar que as demonstrações contábeis sejam enganosas; e
  - (b) nos termos do trabalho de auditoria reconhecer que:
    - (i) o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis incluirá um parágrafo de ênfase, que chamar a atenção dos usuários para divulgações adicionais, de acordo com a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente; e
    - (ii) a menos que, por exigência de lei ou regulamento, o auditor deva expressar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis usando as frases “apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes”, como é o caso no Brasil, ou “apresentam uma visão verdadeira e justa” de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, a sua opinião sobre as demonstrações contábeis não incluirá essas frases.
20. Se as condições descritas no item 19 não existem e o auditor, por exigência de lei ou regulamento, deve assumir o trabalho de auditoria, o auditor deve:
- (a) avaliar o efeito, no seu relatório de auditoria, da natureza enganosa das demonstrações contábeis; e
  - (b) incluir referência apropriada sobre esse assunto nos termos do trabalho de auditoria.

Relatório do auditor independente previsto em lei ou regulamento

21. De acordo com as leis vigentes no Brasil por ocasião da edição desta norma, a situação abaixo descrita não é aplicável, todavia se ocorrerem circunstâncias especiais em que as leis ou regulamentos do ambiente a que se destina a auditoria de demonstrações contábeis determinem que o texto do relatório do auditor independente, em sua forma ou em termos, seja significativamente diferente dos requisitos das normas de auditoria, o auditor deve avaliar:
- (a) se os usuários poderiam interpretar incorretamente a asseguuração propiciada na auditoria das demonstrações contábeis e, em caso positivo;
  - (b) se a explicação adicional no relatório do auditor independente pode reduzir possíveis mal-entendidos (ver NBC TA 706).

Se o auditor concluir que uma explicação adicional no seu relatório não pode reduzir possíveis mal-entendidos, o auditor não deve aceitar o trabalho de auditoria, a menos que seja requerido em lei ou regulamento. Uma auditoria conduzida de acordo com essa lei ou esse regulamento não está de acordo com as normas de auditoria. Consequentemente, o auditor não inclui nenhuma referência no seu relatório de que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas de auditoria (ver itens A36 e A37 desta Norma e item 43 da NBC TA 700 – Formação

da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

**Alcance** (ver item 1)

A1. Trabalhos de asseguração, que incluem trabalhos de auditoria, podem ser aceitos somente se o auditor independente considera que as exigências éticas relevantes, como independência e competência profissional, serão satisfeitas, e quando o trabalho apresenta certas características (ver item 17 da Estrutura Conceitual para Trabalho de Asseguração). A responsabilidade do auditor com relação às exigências éticas no contexto da aceitação de um trabalho de auditoria e na medida em que estão sob o controle do auditor são tratadas na NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 9 a 11. Essa Norma trata desses assuntos (ou condições prévias) que estão sob o controle da entidade sobre os quais o auditor e a administração da entidade devem concordar.

### **Condições prévias para uma auditoria**

Estruturas de relatórios financeiros (ver item 6(a))

A2. Uma condição para a aceitação de trabalho de asseguração é que os critérios mencionados na definição desse trabalho são adequados e disponíveis para os usuários previstos (item 17(b)(ii) da Estrutura Conceitual para Trabalho de Asseguração). Os critérios são os referenciais usados para avaliar ou mensurar o objeto do trabalho, incluindo, quando relevante, referenciais para apresentação e divulgação. Critérios adequados possibilitam a avaliação ou a mensuração razoavelmente consistente do objeto do trabalho dentro do contexto de julgamento profissional. Para fins das normas de auditoria, a estrutura de relatório financeiro aplicável fornece os critérios que o auditor utiliza para examinar as demonstrações contábeis, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação.

A3. Sem uma estrutura de relatório financeiro aceitável, a administração não possui base apropriada para a elaboração das demonstrações contábeis e o auditor não dispõe de critérios adequados para examinar as demonstrações contábeis. Em muitos casos, o auditor pode presumir que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável, conforme descrito nos itens A8 e A9.

Determinação da aceitação da estrutura de relatório financeiro

A4. Os fatores relevantes para a aceitação pelo auditor da estrutura de relatório financeiro a ser aplicada na elaboração das demonstrações contábeis incluem:

- a natureza da entidade (por exemplo, se é uma empresa, uma entidade do setor público ou uma organização sem fins lucrativos);
- o objetivo das demonstrações contábeis (por exemplo, se são elaboradas para atender as necessidades de informações contábeis comuns a uma ampla gama de usuários ou as necessidades de informações contábeis de usuários específicos);

- a natureza das demonstrações contábeis (por exemplo, se as demonstrações contábeis constituem um conjunto completo de demonstrações contábeis ou somente uma única demonstração contábil); e
  - se a lei ou o regulamento prevê a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- A5. Muitos usuários de demonstrações contábeis não estão em posição de exigir demonstrações contábeis sob medida para atender suas necessidades de informações específicas. Embora não seja possível atender todas as necessidades de informações de usuários específicos, existem necessidades de informações que são comuns a uma ampla gama de usuários. Demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações comuns a uma ampla gama de usuários são denominadas demonstrações contábeis para fins gerais.
- A6. Em alguns casos, as demonstrações contábeis podem ser elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro elaborada para atender as necessidades de informações de usuários específicos. Essas demonstrações contábeis são denominadas demonstrações para fins especiais. As necessidades de informações financeiras de usuários específicos determinam a estrutura de relatório financeiro aplicável nessas circunstâncias. A NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais, item 8, discute a aceitação de estrutura de relatórios financeiros elaborada para atender as necessidades de informações de usuários específicos.
- A7. As deficiências na estrutura de relatório financeiro aplicável que indicam que a estrutura não é aceitável podem ser encontradas após a aceitação do trabalho de auditoria. Quando o uso dessa estrutura é previsto em lei ou regulamento, os requisitos dos itens 19 e 20 se aplicam. Quando o uso dessa estrutura não for previsto em lei ou regulamento, a administração pode decidir adotar outra estrutura que seja aceitável. Quando isso acontece, conforme requerido pelo item 16, são estabelecidos novos termos para o trabalho de auditoria para refletir a mudança na estrutura, uma vez que os termos previamente estabelecidos não são mais válidos.

#### Estrutura de relatório financeiro para fins gerais.

- A8. Atualmente, ainda não existe uma única estrutura conceitual de contabilidade para fins gerais, que seja universalmente reconhecida. Na ausência dessa estrutura, presume-se que as normas de contabilidade estabelecidas por organizações que são autorizadas ou reconhecidas para editar normas a serem usadas por certos tipos de entidades são aceitáveis para demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas pelas referidas entidades, desde que as organizações sigam um processo estabelecido e transparente, envolvendo a deliberação e consideração da visão de ampla gama de partes interessadas. Exemplos dessas normas de contabilidade incluem:
- Normas internacionais de contabilidade (IFRS) editadas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB);
  - Normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSASs) editadas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público; e
  - Princípios contábeis editados por organização normativa autorizada ou reconhecida, que siga um processo estabelecido e transparente envolvendo a deliberação e consideração da visão de ampla gama de partes interessadas. Como é o caso das práticas contábeis adotadas no Brasil. Ver definição de práticas contábeis adotadas no Brasil no item 7 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo CFC.

Essas normas de contabilidade são frequentemente identificadas como a estrutura de relatório financeiro em lei ou regulamento que rege a elaboração de demonstrações contábeis para fins gerais.

#### Estrutura de relatório financeiro prevista em lei ou regulamento

A9. De acordo com o item 6(a), o auditor deve determinar se a estrutura de relatório financeiro a ser aplicada na elaboração das demonstrações contábeis é aceitável. Em algumas jurisdições, a lei ou o regulamento pode determinar a estrutura de relatório financeiro a ser usada na elaboração de demonstrações contábeis para fins gerais para certos tipos de entidades. Na ausência de indicações em contrário, presume-se que essa estrutura de relatório financeiro é aceitável para as demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas por essas entidades. No caso de a estrutura não ser considerada aceitável, os itens 19 e 20 se aplicam.

#### Jurisdição que não possui organização normativa ou estrutura de relatório financeiro prevista

A10. Quando a entidade está registrada ou operando em jurisdição que não possui organização normativa autorizada ou reconhecida, ou quando o uso da estrutura de relatório financeiro não está previsto em lei ou regulamento, a administração identifica a estrutura de relatório financeiro a ser aplicada na elaboração das demonstrações contábeis. O Apêndice 2 traz orientação para a determinação da aceitabilidade de estrutura de relatórios financeiros nessas circunstâncias.

#### Concordância quanto à responsabilidade da administração (ver item 6(b))

A11. De acordo com as normas de auditoria, a auditoria é conduzida com base no pressuposto de que a administração reconheceu e entende que possui as responsabilidades especificadas no item 6(b) (ver também item A2 da NBC TA 200). Em certas jurisdições, essas responsabilidades podem ser especificadas em lei ou regulamento. Em outras, pode haver pouca ou nenhuma definição reguladora dessas responsabilidades. As normas de auditoria não suprimem a lei ou o regulamento nesses assuntos. Entretanto, o conceito de auditoria independente requer que o papel do auditor não envolva assumir a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis ou pelo respectivo controle interno da entidade, e o auditor tem uma expectativa razoável de obter as informações necessárias para a auditoria na medida em que a administração seja capaz de fornecê-las ou obtê-las. Consequentemente, o pressuposto é fundamental para a condução de auditoria independente. Para evitar mal-entendidos, obtém-se a concordância da administração de que ela reconhece e entende que essas responsabilidades fazem parte de acordo e da documentação dos termos do trabalho de auditoria nos itens 9 a 12.

A12. A divisão de responsabilidades pela elaboração de demonstrações e relatórios contábeis entre a administração e os responsáveis pela governança varia de acordo com os recursos e a estrutura da entidade e com qualquer lei ou regulamento relevante, e os respectivos papéis da administração e dos responsáveis pela governança na entidade. Na maioria dos casos, a administração é responsável pela execução enquanto os responsáveis pela governança, pela supervisão geral da administração. Em alguns casos, os responsáveis pela governança têm ou assumem a responsabilidade pela aprovação das demonstrações contábeis ou pelo monitoramento do controle interno da entidade relacionado com a elaboração de demonstrações ou relatórios contábeis. Em entidades maiores ou públicas, um subgrupo dos responsáveis pela governança, como um comitê de auditoria, pode ser responsável por certas responsabilidades de supervisão geral.

A13. A NBC TA 580 – Representações Formais, itens 10 e 11, requer que o auditor solicite que a administração forneça representações formais de que cumpriu determinadas responsabilidades. Pode ser apropriado, portanto, informar à administração que é esperado o recebimento dessas representações formais, juntamente com outras representações requeridas por outras normas de auditoria e, quando necessário, representações formais para suportar outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para uma ou mais afirmações nas demonstrações contábeis.

A14. Quando a administração não reconhecer sua responsabilidade, ou não concordar em fornecer as representações formais, o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (NBC TA 580, item A26). Nessas circunstâncias, não seria apropriado que o auditor aceitasse o trabalho de auditoria, a menos que seja exigido por lei ou regulamento. Nos casos em que o auditor deve aceitar o trabalho de auditoria, o auditor pode ter que explicar à administração a importância desses assuntos e suas implicações para o relatório do auditor independente.

Elaboração das demonstrações contábeis (ver item 6(b)(i))

A15. A maioria das estruturas de relatórios financeiros inclui requisitos relacionados com a apresentação das demonstrações contábeis. Para essas estruturas, a elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro inclui a forma de apresentação. No caso de estrutura de apresentação adequada como a adotada no Brasil, a importância do objetivo do relatório de apresentação adequada é tal que o pressuposto acordado com a administração inclui referência específica a apresentação adequada ou à responsabilidade de assegurar que as demonstrações contábeis “apresentarão uma visão verdadeira e justa” de acordo com a estrutura de relatório financeiro.

Controle interno (ver item 6(b)(ii))

A16. A administração mantém controle interno que determina serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. O controle interno, independentemente de quão eficaz seja, pode proporcionar à entidade apenas segurança razoável de que os objetivos da entidade com relação às demonstrações contábeis são alcançados, devido às limitações inerentes do controle interno (NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item A46).

A17. Uma auditoria independente conduzida de acordo com as normas de auditoria não substitui a manutenção do controle interno necessário para a elaboração de demonstrações contábeis pela administração. Conseqüentemente, o auditor deve obter a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade pelo controle interno. Entretanto, a concordância requerida pelo item 6(b)(ii) não implica que o auditor entende que o controle interno mantido pela administração alcançou seu propósito ou está livre de deficiências.

A18. É a administração que deve determinar que controle interno é necessário para possibilitar a elaboração das demonstrações contábeis. O termo “controle interno” abrange uma vasta gama de atividades, que correspondem ao ambiente de controle, ao processo de avaliação de riscos da entidade, ao sistema de informações, incluindo os respectivos processos de negócios relevantes para a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis; atividades de controle e monitoramento de controles. Essa divisão, contudo, não reflete necessariamente como uma entidade específica pode elaborar, implementar e manter seu controle interno, ou como pode classificar qualquer componente específico (NBC TA 315, item A51). O controle interno da

entidade (especificamente, seus registros e sistemas contábeis) reflete as necessidades da administração, a complexidade dos negócios, a natureza dos riscos que a entidade está sujeita e as leis ou regulamentos relevantes.

A19. Em algumas jurisdições, a lei ou o regulamento pode referir-se à responsabilidade da administração pela adequação de livros contábeis e registros ou sistemas contábeis. Em alguns casos, a prática geral pode admitir uma distinção entre livros contábeis e registros ou sistemas contábeis de um lado e controles internos do outro lado. Considerando que livros contábeis e registros ou sistemas contábeis são parte integrante do controle interno conforme mencionado no item A18, não é feita nenhuma referência específica a eles no item 6(b)(ii) para a descrição da responsabilidade da administração. Para evitar mal-entendidos, pode ser apropriado que o auditor explique à administração o alcance dessa responsabilidade.

Considerações relevantes para entidade de menor porte (ver item 6(b))

A20. Um dos objetivos de se estabelecer os termos do trabalho de auditoria é evitar mal-entendidos sobre as respectivas responsabilidades da administração e do auditor. Por exemplo, quando um terceiro ajudou na elaboração das demonstrações contábeis, pode ser útil lembrar a administração que a elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável continua sendo sua responsabilidade.

### **Acordo sobre termos do trabalho de auditoria**

Concordância com os termos do trabalho (ver item 9)

A21. Os papéis da administração e dos responsáveis pela governança na concordância com os termos do trabalho de auditoria para a entidade dependem da estrutura da governança da entidade e da lei ou do regulamento aplicável.

Carta de contratação de auditoria ou outra forma de acordo por escrito (doravante carta de contratação refere-se a qualquer acordo por escrito – ver também itens 10 e 11)

A22. É interesse da entidade e do auditor que este envie uma carta de contratação de auditoria antes do início dos trabalhos para evitar mal-entendidos. Entretanto, em algumas jurisdições, o objetivo e o alcance da auditoria e as responsabilidades da administração e do auditor podem ser previstos de maneira suficiente em lei, ou seja, a lei prevê os assuntos descritos no item 10. Embora nessas circunstâncias, o item 11 permita que o auditor inclua na carta de contratação somente referência ao fato que a referida lei ou o referido regulamento se aplica e que a administração reconhece e entende suas responsabilidades conforme especificado no item 6(b), o auditor pode considerar apropriado incluir os assuntos descritos no item 10 na carta de contratação a título de informação à administração.

Forma e conteúdo da carta de contratação

A23. A forma e o conteúdo da carta de contratação podem variar entre as entidades. As informações incluídas na carta de contratação de auditoria sobre a responsabilidade do auditor podem basear-se na NBC TA 200, itens 3 a 9. Os itens 6(b) e 12 desta Norma tratam da descrição da responsabilidade da administração. Além de incluir os assuntos requeridos pelo item 10, a carta de contratação de auditoria pode, por exemplo, fazer referência a:

- elaboração do escopo da auditoria, incluindo referência à legislação, regulamentos, normas de auditoria e normas éticas e outras aplicáveis de órgãos profissionais aos quais pertence o auditor;

- a forma de qualquer outra comunicação sobre os resultados do trabalho de auditoria;
- o fato de que devido às limitações inerentes da auditoria, juntamente com as limitações inerentes de controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes podem não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas de auditoria;
- acordos sobre o planejamento e a execução da auditoria, incluindo a composição da equipe de auditoria;
- a expectativa de que a administração forneça representações formais (vide também item A13);
- a concordância da administração em disponibilizar ao auditor minuta das demonstrações contábeis e quaisquer outras informações a tempo de permitir ao auditor concluir a auditoria de acordo com o cronograma proposto;
- a concordância da administração em informar o auditor dos fatos que podem afetar as demonstrações contábeis, que a administração pode tomar conhecimento durante o período entre a data do relatório do auditor e a data em que as demonstrações contábeis são divulgadas;
- a base sobre a qual são calculados os honorários e quaisquer acordos de faturamento;
- solicitação para que a administração confirme o recebimento da carta de contratação e concorde com os termos da contratação nela descritos.

A24. Quando relevante, os assuntos a seguir também podem ser incluídos na carta de contratação de auditoria:

- acordos relacionados com o envolvimento de outros auditores e especialistas em alguns aspectos da auditoria;
- acordos relacionados com o envolvimento de auditores internos e outros membros da entidade;
- acordos a serem feitos com o auditor independente antecessor, se houver, no caso de auditoria inicial;
- qualquer restrição de imputar responsabilidade ao auditor quando essa possibilidade existe;
- referência a quaisquer acordos adicionais entre o auditor e a entidade;
- quaisquer obrigações de fornecer papéis de trabalho da auditoria a outras partes.

O Apêndice 1 apresenta um exemplo de carta de contratação de auditoria.

Auditorias de componentes (ver NBC TA 600)

A25. Quando o auditor de entidade controladora também é o auditor de um componente, os fatores que podem influenciar a decisão sobre enviar a carta de contratação de auditoria separada para o componente incluem o seguinte:

- quem nomeia o auditor do componente;
- se será emitido um relatório de auditoria independente separado sobre o componente;
- requisitos legais em relação à nomeação de auditoria;
- grau de controle da controladora; e

- grau de independência da administração do componente em relação à entidade controladora.

Responsabilidade da administração prevista em lei ou regulamento (ver itens 11 e 12)

A26. Se, nas circunstâncias descritas nos itens A22 e A27, o auditor conclui que não é necessário documentar certos termos do trabalho de auditoria na carta de contratação de auditoria, ainda assim, de acordo com o item 11, o auditor deve tentar obter a concordância por escrito da administração de que ela reconhece e entende que tem as responsabilidades especificadas no item 6(b). Entretanto, de acordo com o item 12, esse acordo por escrito pode usar o texto da lei ou do regulamento se essa lei ou esse regulamento determinar responsabilidades para a administração que têm efeito equivalente àqueles especificados no item 6(b).

Considerações específicas de entidade do setor público

A27. A lei ou a regulamentação que rege as operações de auditoria do setor público geralmente determina a nomeação de um auditor do setor público e normalmente especifica a responsabilidade desse auditor, incluindo o poder de ter acesso aos registros e outras informações de uma entidade. Quando essa lei ou essa regulamentação prevê os termos do trabalho de auditoria com detalhes suficientes, o auditor do setor público pode ainda assim considerar que há vantagens na emissão de uma carta de contratação de auditoria mais completa que o permitido pelo item 11.

**Auditoria recorrente** (ver item 13)

A28. O auditor pode decidir não enviar nova carta de contratação de auditoria ou outro acordo por escrito a cada período. Entretanto, é possível que os fatores a seguir tornem apropriado revisar os termos do trabalho de auditoria ou lembrar a entidade sobre os termos existentes:

- qualquer indicação de que a entidade interpreta mal o objetivo e o alcance da auditoria;
- quaisquer termos do trabalho de auditoria revistos ou especiais;
- mudança recente da alta administração;
- mudança significativa no controle da entidade;
- mudança significativa na natureza ou tamanho da empresa;
- mudança nas exigências legais ou regulatórias;
- mudança na estrutura de relatório financeiro adotada na elaboração das demonstrações contábeis;
- mudança em outros requisitos em relação a relatório.

**Aceitação de mudança nos termos do trabalho de auditoria**

Solicitação de mudança nos termos do trabalho de auditoria (ver item 14)

A29. Uma solicitação da entidade para que o auditor mude os termos do trabalho de auditoria pode ser decorrente de mudança nas circunstâncias que afetam a necessidade pelo serviço, um mal-entendido sobre a natureza da auditoria conforme originalmente solicitada ou uma restrição no alcance do trabalho de auditoria, imposto pela administração ou causado por outras circunstâncias. O auditor, conforme requerido pelo item 14, considera a justificativa dada para

a solicitação, especialmente as implicações da restrição sobre o alcance do trabalho de auditoria.

A30. Uma mudança nas circunstâncias que afeta os requisitos da entidade ou um mal-entendido sobre a natureza do serviço originalmente solicitado pode ser considerada base razoável para solicitar uma mudança no trabalho de auditoria.

A31. Por outro lado, uma mudança pode não ser considerada razoável se aparentar que essa mudança refere-se a informações incorretas, incompletas ou de outra forma insatisfatórias. Um exemplo seria quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre contas a receber e a entidade pede que o trabalho de auditoria seja alterado para um trabalho de revisão para evitar uma opinião com ressalva ou uma abstenção de opinião.

Solicitação de mudança para revisão ou serviço correlato (ver item 15)

A32. Antes de concordar em mudar um trabalho de auditoria para uma revisão ou um serviço correlato, um auditor que foi contratado para executar uma auditoria de acordo com as normas de auditoria pode precisar avaliar, além dos assuntos mencionados nos itens A29 a A31, as implicações legais ou contratuais da mudança.

A33. Se o auditor conclui que há uma justificativa razoável para mudar um trabalho de auditoria para uma revisão ou serviço correlato, o trabalho de auditoria executado até a data da mudança pode ser relevante para o trabalho alterado. Todavia, o trabalho que deve ser executado e o relatório a ser emitido seriam aqueles apropriados ao trabalho alterado. Para evitar confundir o leitor, o relatório sobre o serviço correlato não incluiria referência sobre:

(a) o trabalho de auditoria original; ou

(b) quaisquer procedimentos que podem ter sido executados no trabalho de auditoria original, exceto quando o trabalho de auditoria é mudado para um trabalho de procedimentos previamente acordados e, dessa maneira, a referência aos procedimentos realizados é uma parte normal do relatório.

### **Considerações adicionais na aceitação do trabalho**

Normas de contabilidade complementadas em lei ou regulamento (ver item 18)

A34. Em algumas jurisdições, as normas de contabilidade estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida podem ser complementadas por lei ou regulamento com requisitos adicionais relacionados com a elaboração de demonstrações contábeis. Em algumas jurisdições, a estrutura de relatório financeiro aplicável para fins de aplicação das normas de auditoria abrange a estrutura de relatório financeiro identificada e os requisitos adicionais desde que eles não entrem em conflito com a estrutura de relatório financeiro identificada. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando a lei ou o regulamento prevê divulgações além daquelas requeridas pelas normas de contabilidade ou quando diminui a gama de opções que podem ser feitas dentro das normas de contabilidade (NBC TA 700, item 15, inclui um requisito relacionado com a avaliação sobre se as demonstrações contábeis mencionam ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável).

Estrutura de relatório financeiro prevista em lei ou regulamento – Outros assuntos que afetam a aceitação (ver item 19)

A35. A lei ou o regulamento pode determinar que o texto da opinião do auditor use as frases “apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou “apresentam uma visão verdadeira e justa” no caso em que o auditor conclui que a estrutura de relatório financeiro aplicável, prevista em lei ou regulamento, seria de outra forma inaceitável. Nesse caso, os termos do texto previsto para o relatório do auditor independente são significativamente diferentes dos requisitos das normas de auditoria (ver item 21).

Relatório do auditor independente previsto em lei ou regulamento (ver item 21)

A36. As normas de auditoria determinam que o auditor só deve declarar observância das normas de auditoria, se atendidas todas as normas de auditoria relevantes para o trabalho de auditoria (NBC TA 200, item 20). Quando lei ou regulamento determina o formato ou o texto do relatório do auditor independente em forma ou em termos significativamente diferentes dos requisitos das normas de auditoria e o auditor conclui que uma explicação adicional em seu relatório não reduz possíveis mal-entendidos, o auditor pode considerar incluir uma declaração em seu relatório de que a auditoria não foi conduzida de acordo com as normas de auditoria. Todavia, o auditor é encorajado a aplicar as normas de auditoria que tratam do relatório de auditoria, na extensão praticável, embora não seja permitido ao auditor, em seu relatório, se referir à auditoria como tendo sido conduzida de acordo com as normas de auditoria.

Considerações específicas de entidades do setor público

A37. No setor público, pode haver requisitos específicos na legislação que regula a condução dos trabalhos de auditoria; por exemplo, pode ser que o auditor tenha que responder diretamente a um ministro, ao órgão legislativo ou ao público se a entidade tentar limitar o alcance da auditoria.

**Apêndice 1** (ver itens A23 e 24)

### **Exemplo de carta de contratação de auditoria**

Segue um exemplo de carta de contratação de auditoria para uma auditoria de demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. A adoção desse exemplo de carta não é obrigatória, mas visa ser apenas uma orientação que pode ser usada juntamente com as considerações descritas nesta Norma. Ela deve ser adaptada de acordo com os requisitos e as circunstâncias de cada caso. Esse exemplo foi elaborado para referir-se ao exame de demonstrações contábeis de um único período de apresentação de relatório e requer adaptação no caso de se pretender ou esperar que seja aplicada a auditoria recorrente (ver item 13 desta Norma). Pode ser apropriado procurar assessoria jurídica para confirmar se os termos da carta proposta são apropriados.

\*\*\*

Ao representante apropriado da administração ou aos responsáveis pela governança da empresa ABC:

[Objetivo e alcance da auditoria]

Fomos solicitados por V.Sas. a examinar as demonstrações contábeis da Empresa ABC, que compreendem o balanço patrimonial de 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, incluindo as respectivas notas explicativas. Temos o prazer de confirmar nossa aceitação e nosso entendimento desse trabalho de auditoria por meio desta carta. Nosso exame será conduzido com o objetivo de expressar nossa opinião sobre as demonstrações contábeis.

[Responsabilidade do auditor]

Nosso exame será conduzido de acordo com as normas profissionais e éticas relativas à auditoria independente, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essas normas requerem o cumprimento das exigências éticas e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante. Uma auditoria envolve a realização de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis usadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação geral das demonstrações contábeis.

Devido às limitações inerentes de auditoria, juntamente com as limitações inerentes de controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes podem não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas de auditoria.

Em nossa avaliação de risco, o auditor considera o controle interno relevante para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade, para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno da entidade. Entretanto, comunicaremos por escrito quaisquer deficiências significativas no controle interno relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis que identificarmos durante a auditoria.

[Responsabilidade da administração e identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável (para fins desse exemplo, presume-se que o auditor não determinou que a lei ou o regulamento prevê essas responsabilidades em termos apropriados; portanto, as descrições no item 6(b) desta Norma são utilizadas)].

Nosso exame será conduzido com base no fato de que a administração [e, quando apropriado, os responsáveis pela governança] reconhece e entende que é responsável:

- (a) pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- (b) pelo controle interno que a administração determinar ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- (c) por nos fornecer:
  - (i) acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos;

- (ii) informações adicionais que o auditor pode solicitar da administração para fins da auditoria; e
- (iii) acesso irrestrito às pessoas dentro da entidade que o auditor determinar como necessário para obter evidência de auditoria.

Como parte de nosso processo de auditoria, solicitaremos da administração [e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança] confirmação por escrito sobre declarações feitas a nós em relação à auditoria.

Esperamos contar com a total cooperação de sua equipe durante nossa auditoria.

[Outras informações relevantes]

[Inserir outras informações, como acordos de honorários, faturamento e outros termos específicos, conforme apropriado]

[Relatório a ser emitido)

[Inserir a devida referência para a forma e o conteúdo esperados do relatório de auditoria independente]

A forma e o conteúdo do nosso relatório podem precisar ser alterados considerando nossas constatações decorrentes da auditoria.

Favor assinar e nos devolver a cópia desta carta anexada, indicando seu reconhecimento e concordância com os termos para realização da nossa auditoria das demonstrações contábeis, e sua concordância com eles, incluindo nossas respectivas responsabilidades.

Firma de auditoria

Assinatura do sócio ou responsável técnico

Assinatura e “de acordo” em nome da Empresa ABC

.....  
Nome e Cargo  
Data

## **Apêndice 2 (ver item A10)**

### **Determinação da aceitabilidade da estrutura conceitual de contabilidade para propósitos gerais**

#### **Jurisdições que não possuem organizações normativas autorizadas, reconhecidas ou estruturas de relatórios financeiros previstas em lei ou regulamento**

1. Conforme explicado no item A10 desta Norma, quando uma entidade brasileira está registrada em jurisdição que não possui organização normativa contábil autorizada ou reconhecida ou quando o uso da estrutura de relatório financeiro não está previsto em lei ou regulamento, a administração determina uma estrutura de relatório financeiro aplicável. A prática nessas

situações é frequentemente usar as normas de contabilidade estabelecidas por uma das organizações descritas no item A8 desta Norma.

2. Alternativamente, podem existir convenções contábeis estabelecidas em jurisdição específica que são geralmente reconhecidas como a estrutura de relatório financeiro para demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas por certas entidades especificadas que operam nessa jurisdição. Quando essa estrutura de relatório financeiro é adotada, de acordo com o item 6(a) desta Norma, o auditor deve determinar se essas convenções podem ser consideradas uma estrutura de relatório financeiro para demonstrações contábeis para fins gerais. Quando as convenções contábeis são amplamente usadas em jurisdição específica, a profissão contábil nessa jurisdição pode ter considerado a aceitação da estrutura de relatórios financeiros em nome dos auditores. Alternativamente, o auditor pode fazer essa determinação considerando se as convenções contábeis apresentam atributos normalmente apresentados por estruturas de relatórios financeiros (ver item 3 a seguir), ou comparando as convenções contábeis com os requisitos de estrutura existente de relatórios financeiros considerada aceitável (ver item 4 a seguir).
3. As estruturas de relatórios financeiros aceitáveis normalmente apresentam os seguintes atributos que resultam em informações fornecidas em demonstrações contábeis que são úteis para os usuários previstos:
  - (a) relevância, em que as informações fornecidas nas demonstrações contábeis são relevantes para a natureza da entidade e o objetivo das demonstrações contábeis. Por exemplo, no caso de empresa que elabora demonstrações contábeis para fins gerais, a relevância é avaliada em termos das informações necessárias para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários na tomada de decisões econômicas. Essas necessidades são normalmente satisfeitas pela apresentação da posição patrimonial e financeira, do desempenho das operações e dos fluxos de caixa da empresa;
  - (b) integridade, para que transações e eventos, saldos contábeis e divulgações que poderiam afetar conclusões baseadas nas demonstrações contábeis não sejam omitidas;
  - (c) confiabilidade, em que as informações fornecidas nas demonstrações contábeis:
    - (i) quando aplicável, refletem a essência econômica dos eventos e transações e não apenas sua forma legal; e
    - (ii) resultados com avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes quando utilizados em circunstâncias semelhantes;
  - (d) neutralidade, contribuindo para que as informações nas demonstrações contábeis não sejam tendenciosas;
  - (e) compreensibilidade, em que as informações nas demonstrações contábeis são claras e abrangentes e não estão sujeitas à interpretação significativamente diferente.
4. O auditor pode decidir comparar as convenções contábeis com os requisitos de estrutura existente de relatórios financeiros considerada aceitável. O auditor pode, por exemplo, comparar as convenções contábeis com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB. Para uma auditoria de entidade de pequeno porte, o auditor pode decidir comparar as convenções contábeis com uma estrutura de relatórios financeiros, especificamente desenvolvida para essas entidades por organização normatizadora (contábil) autorizada ou reconhecida. Quando o auditor faz essa comparação e identifica diferenças, a decisão sobre se as convenções contábeis adotadas na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis constituem uma estrutura de relatório financeiro aceitável, inclui considerar as razões para as diferenças e se a aplicação, das convenções contábeis ou a descrição da estrutura de relatórios

financeiros nas demonstrações contábeis, poderia resultar em demonstrações contábeis enganosas.

5. Um conjunto de convenções contábeis criadas para se adequar a preferências de cada um não constitui uma estrutura de relatórios financeiros aceitável para demonstrações contábeis para fins gerais. Da mesma forma, uma estrutura de conformidade não será uma estrutura de relatórios financeiros aceitável, a menos que seja geralmente aceita nas jurisdições específicas por preparadores e usuários.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.205/09

*Aprova a NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 220 – “Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 220.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 220 – CONTROLE DE QUALIDADE DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES**  
**CONTÁBEIS**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Sistema de controle de qualidade e função da equipe de trabalho	2 – 4
Data de vigência	5
<b>OBJETIVO</b>	6
<b>DEFINIÇÕES</b>	7
<b>REQUISITOS</b>	
Responsabilidade da liderança pela qualidade nos trabalhos de auditoria	8
Exigência ética relevante	9 – 11
Aceitação e continuidade de relacionamento com clientes e trabalhos de auditoria	12 – 13
Designação de equipe de trabalho	14
Execução do trabalho	15 – 22
Monitoramento	23
Documentação	24 – 25
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Sistema de controle de qualidade e função da equipe de trabalho	A1 – A2
Responsabilidade da liderança pela qualidade nos trabalhos de auditoria	A3
Exigência ética relevante	A4 – A7
Aceitação e continuidade de relacionamento com clientes e trabalhos de auditoria	A8 – A9
Designação de equipe de trabalho	A10 – A12
Execução do trabalho	A13 – A31
Monitoramento	A32 – A34
Documentação	A35

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 das responsabilidades específicas do auditor em relação aos procedimentos de controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis. Esta Norma trata também, quando aplicável, das responsabilidades do revisor do controle de qualidade do trabalho. Esta Norma deve ser lida juntamente com as exigências éticas relevantes.

### **Sistema de controle de qualidade e função da equipe de trabalho**

2. Os sistemas, as políticas e os procedimentos de controle de qualidade são de responsabilidade da firma de auditoria. De acordo com a NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica e outros trabalhos de asseguração e de serviços correlatos, item 11, a firma tem por obrigação estabelecer e manter sistema de controle de qualidade para obter segurança razoável que:
  - (a) a firma e seu pessoal cumprem com as normas profissionais e técnicas e as exigências legais e regulatórias; aplicáveis; e
  - (b) os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios do trabalho são apropriados nas circunstâncias.

Esta Norma baseia-se no pressuposto de que a firma está sujeita à NBC PA 01 (ver A1).

3. No contexto do sistema de controle de qualidade da firma, as equipes de trabalho têm a responsabilidade de implementar procedimentos de controle de qualidade que são aplicáveis ao trabalho de auditoria e fornecer à firma informações relevantes que permitam o funcionamento da parte do sistema de controle de qualidade relacionado com independência.
4. As equipes de trabalho podem confiar no sistema de controle de qualidade da firma, a menos que as informações fornecidas pela firma ou por outras partes indiquem o contrário (ver item A2).

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

6. O objetivo do auditor é implementar procedimentos de controle de qualidade no nível do trabalho que forneçam ao auditor segurança razoável de que:
  - (a) a auditoria está de acordo com normas profissionais e técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis; e
  - (b) os relatórios emitidos pelo auditor são apropriados nas circunstâncias.

### **Definições**

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

*Sócio encarregado do trabalho* (as expressões “Sócio encarregado do trabalho”, “sócio” e “firma” devem ser lidos como se referissem a seus equivalentes no setor público, quando relevante) é o sócio ou outra pessoa na firma, responsável pelo trabalho e sua execução e pelo

relatório de auditoria ou outros relatórios emitidos em nome da firma, e quem, quando necessário, tem a autoridade apropriada de um órgão profissional, legal ou regulador.

*Revisão de controle de qualidade do trabalho* é um processo estabelecido para fornecer uma avaliação objetiva, na data ou antes da data do relatório, dos julgamentos relevantes feitos pela equipe de trabalho e das conclusões atingidas ao elaborar o relatório. O processo de revisão de controle de qualidade do trabalho é somente para auditoria de demonstrações contábeis de companhias abertas e de outros trabalhos de auditoria, se houver, para os quais a firma determinou a necessidade de revisão de controle de qualidade do trabalho.

*Revisor de controle de qualidade do trabalho* é um sócio ou outro profissional da firma, uma pessoa externa adequadamente qualificada, ou uma equipe composta por essas pessoas, nenhuma delas fazendo parte da equipe de trabalho, com experiência e autoridade suficientes e apropriadas para avaliar objetivamente os julgamentos relevantes feitos pela equipe de trabalho e as conclusões atingidas para elaboração do relatório de auditoria.

*Equipe de trabalho* são todos os sócios e quadro técnico envolvidos no trabalho, assim como quaisquer pessoas contratadas pela firma ou uma firma da rede para executar procedimentos de auditoria no trabalho. Isso exclui especialistas externos contratados pela firma ou por uma firma da rede (NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas define o termo especialista do auditor, item 6(a)).

*Firma* é um único profissional ou sociedade de pessoas que atuam como auditor independente.

*Inspeção*, em relação a trabalhos concluídos, são procedimentos projetados para fornecer evidências de cumprimento das políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma pelas equipes de trabalho.

*Companhia aberta* é uma entidade que tem ações, cotas ou outros títulos cotados ou registrados em bolsas de valores ou negociados de acordo com os regulamentos de uma bolsa de valores reconhecida ou outro órgão equivalente.

*Monitoramento* é um processo que consiste na contínua consideração e avaliação do sistema de controle de qualidade da firma, incluindo a inspeção periódica de uma seleção de trabalhos concluídos, projetado para fornecer à firma segurança razoável de que seu sistema de controle de qualidade está operando de maneira efetiva.

*Firma de rede* é uma firma ou entidade que pertence a uma rede.

*Rede* é uma estrutura maior que:

- (i) tem por objetivo a cooperação; e
- (ii) tem claramente por objetivo: a divisão comum dos lucros ou custos, ou sócios em comum, controle ou a administração, políticas e procedimentos de controle de qualidade em comum, estratégia de negócios comum, uso de marca comercial comum ou uma parte significativa dos recursos profissionais.

*Sócio* é qualquer pessoa com autoridade para vincular a firma à execução de serviços profissionais.

*Pessoal* são os sócios e o quadro técnico.

*Normas profissionais e técnicas* são as normas técnicas de auditoria (NBC TAs), normas profissionais (NBC PAs) e as exigências éticas relevantes.

*Exigência ética relevante* são exigências éticas às quais estão sujeitos a equipe de trabalho e o revisor de controle de qualidade do trabalho, que compreendem o Código de Ética Profissional do Contabilista do Conselho Federal de Contabilidade, bem como as normas relacionadas à auditoria de demonstrações contábeis.

*Quadro técnico* compreende profissionais, exceto sócios, incluindo quaisquer especialistas utilizados pela firma.

*Pessoa externa qualificada* é uma pessoa de fora da firma com competência e habilidade que poderia atuar como sócio encarregado do trabalho, por exemplo, um sócio de outra firma, cujos membros podem realizar auditoria de informações contábeis históricas, ou de uma organização que fornece serviços relevantes de controle de qualidade.

## **Requisitos**

### **Responsabilidade da liderança da firma pela qualidade nos trabalhos de auditoria**

8. O sócio encarregado do trabalho deve assumir a responsabilidade pela qualidade de todos os trabalhos de auditoria para os quais foi designado (ver item A3).

### **Exigência ética relevante**

9. Durante todo o trabalho de auditoria, o sócio encarregado do trabalho deve permanecer alerta, observando e fazendo indagações, conforme necessário, para evidenciar o não cumprimento de exigências éticas relevantes pelos membros da equipe de trabalho (ver itens A4 e A5).
10. No caso de algum assunto chegar ao conhecimento do sócio encarregado do trabalho, por meio do sistema de controle de qualidade ou de outra forma, que indique que membros da equipe de trabalho não cumpriram as exigências éticas relevantes, o sócio encarregado do trabalho, mediante consulta a outros profissionais da firma, deve determinar as medidas apropriadas (ver item A5).

### *Independência*

11. O sócio encarregado do trabalho deve concluir sobre o cumprimento dos requisitos de independência aplicáveis ao trabalho de auditoria e, com isso, deve:
  - (a) obter informações relevantes da firma e, quando aplicável, das firmas da rede, para identificar e avaliar circunstâncias e relacionamentos que criam ameaças à independência;
  - (b) avaliar as informações sobre violações identificadas de políticas e procedimentos de independência da firma para determinar se elas criam uma ameaça à independência para o trabalho de auditoria; e
  - (c) tomar as medidas apropriadas para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, ou, se considerado apropriado, retirar-se do trabalho, quando a retirada é possível de acordo com lei ou regulamento aplicável. O sócio encarregado do trabalho deve comunicar prontamente à firma, para tomar as medidas apropriadas, sobre qualquer impossibilidade de resolver o assunto (ver itens A5 a A7).

### **Aceitação e continuidade de relacionamento com clientes e trabalhos de auditoria**

12. O sócio encarregado do trabalho deve estar satisfeito de que foram seguidos os procedimentos apropriados em relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria, e deve determinar que as conclusões obtidas sobre esse aspecto são apropriadas (ver itens A8 e A9).

13. Se o sócio encarregado do trabalho obtém informações que teriam levado a firma a declinar do trabalho se essas informações estivessem disponíveis anteriormente, o sócio encarregado deve comunicar essas informações prontamente à firma, de modo que a firma e ele próprio possam tomar as medidas necessárias (ver item A9).

### **Designação de equipe de trabalho**

14. O sócio encarregado do trabalho deve estar satisfeito de que a equipe de trabalho e qualquer especialista que não faça parte da equipe de trabalho têm coletivamente a competência e habilidades apropriadas para:
  - (a) executar trabalhos de auditoria de acordo com as normas técnicas, exigências legais e regulatórias aplicáveis; e
  - (b) possibilitar a emissão de relatório apropriado nas circunstâncias (ver itens A10 a A12).

### **Execução do trabalho**

#### *Direção, supervisão e execução*

15. O sócio encarregado do trabalho deve assumir a responsabilidade pela:
  - (a) direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria de acordo com as normas técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis (ver itens A13 a A15, A20); e
  - (b) emissão do relatório apropriado nas circunstâncias.

#### *Revisões*

16. O sócio encarregado do trabalho deve assumir a responsabilidade de realizar as revisões de acordo com as políticas e procedimentos de revisão da firma (ver itens A16 e A17, A20).
17. Na data, ou antes, da data do relatório, o sócio encarregado do trabalho deve, por meio de uma revisão da documentação da auditoria e de discussão com a equipe de trabalho, estar satisfeito de que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar as conclusões obtidas e o relatório a ser emitido (ver itens A18 a A20).

#### *Consulta*

18. O sócio encarregado do trabalho deve:
  - (a) assumir a responsabilidade pela realização, por parte da equipe de trabalho, de consultas apropriadas sobre assuntos complexos ou controversos;
  - (b) estar satisfeito de que os membros da equipe de trabalho fizeram as consultas apropriadas durante o curso do trabalho, entre a equipe de trabalho, e entre a equipe de trabalho e outras pessoas no nível apropriado dentro ou fora da firma;
  - (c) estar satisfeito de que a natureza e o alcance dessas consultas e suas conclusões foram acordadas com a parte consultada; e
  - (d) determinar que as conclusões resultantes dessas consultas foram implementadas (ver itens A21 e A22).

#### *Revisão de controle de qualidade do trabalho*

19. Para auditoria de demonstrações contábeis de companhias abertas, e para os outros trabalhos de auditoria, se houver, para os quais a firma determinou a necessidade de revisão do controle de qualidade do trabalho, o sócio encarregado do trabalho deve:
  - (a) determinar que foi designado um revisor do controle de qualidade do trabalho;
  - (b) discutir assuntos significativos que surgem durante o trabalho de auditoria, incluindo aqueles identificados durante a revisão do controle de qualidade do trabalho, com o revisor de controle de qualidade do trabalho; e
  - (c) não datar o relatório até a conclusão da revisão do controle de qualidade do trabalho (ver itens A23 a A25).
20. O revisor do controle de qualidade do trabalho deve realizar uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e as conclusões atingidas ao elaborar o relatório. Essa avaliação deve envolver:
  - (a) discussão de assuntos significativos com o sócio encarregado do trabalho;
  - (b) revisão das demonstrações contábeis e do relatório proposto;
  - (c) revisão da documentação selecionada de auditoria relativa aos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e das conclusões obtidas; e
  - (d) avaliação das conclusões atingidas ao elaborar o relatório e consideração se o relatório é apropriado (ver itens A26 e A27 e A29 a A31).
21. Para auditoria de demonstrações contábeis de companhias abertas, o revisor de controle de qualidade do trabalho, ao realizar sua revisão, deve considerar, também, o seguinte:
  - (a) a avaliação, pela equipe de trabalho, da independência da firma em relação ao trabalho de auditoria;
  - (b) se foi feita uma consulta apropriada sobre assuntos que envolvem diferenças de opinião ou outros assuntos complexos ou controversos, e as conclusões resultantes dessas consultas; e
  - (c) se a documentação de auditoria selecionada para revisão reflete o trabalho realizado em relação aos julgamentos significativos feitos e suporta as conclusões obtidas (ver itens A28 a A31).

#### *Diferença de opinião*

22. No caso de surgirem diferenças de opinião dentro da equipe de trabalho, com as pessoas consultadas ou, quando aplicável, entre o sócio encarregado do trabalho e o revisor do controle de qualidade do trabalho, a equipe de trabalho deve seguir as políticas e procedimentos da firma para tratar e resolver as diferenças de opinião.

#### **Monitoramento**

23. Um sistema de controle de qualidade efetivo inclui um processo de monitoramento projetado para fornecer segurança razoável de que as políticas e procedimentos relacionados com o sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e estão operando de maneira efetiva. O sócio encarregado do trabalho deve considerar os resultados do processo de monitoramento da firma, conforme evidenciado nas informações mais recentes circuladas pela firma e, se aplicável, por outras firmas da rede, e se as deficiências observadas nessas informações podem afetar o trabalho de auditoria (ver itens A32 a A34).

## **Documentação**

24. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:
- (a) assuntos identificados referentes ao cumprimento das exigências éticas relevantes e como foram resolvidos;
  - (b) conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria, e quaisquer discussões relevantes com a firma que suportam essas conclusões;
  - (c) conclusões obtidas com relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria;
  - (d) a natureza e o alcance das consultas, e as conclusões delas resultantes, feitas no curso do trabalho de auditoria (ver item A35).
25. O revisor do controle de qualidade do trabalho deve documentar, para o trabalho de auditoria revisado, que:
- (a) os procedimentos exigidos pelas políticas da firma sobre revisão do controle de qualidade do trabalho foram realizados;
  - (b) a revisão do controle de qualidade do trabalho foi concluída na data ou antes da data do relatório; e
  - (c) o revisor não tomou conhecimento de assuntos não resolvidos que poderiam levar o revisor a acreditar que os julgamentos importantes feitos pela equipe de trabalho e as conclusões obtidas não eram apropriados.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Sistema de controle de qualidade e função da equipe de trabalho** (ver item 2)

- A1. A NBC PA 01 trata das responsabilidades da firma de estabelecer e manter seu sistema de controle de qualidade para trabalhos de auditoria. O sistema de controle de qualidade inclui políticas e procedimentos que tratam dos seguintes elementos:
- responsabilidades da liderança pela qualidade na firma;
  - exigências éticas relevantes;
  - aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos específicos;
  - recursos humanos;
  - execução do trabalho; e
  - monitoramento.

### *Confiança no sistema de controle de qualidade da firma* (ver item 4)

- A2. A menos que as informações fornecidas pela firma ou por outras partes indiquem o contrário, as equipes de trabalho podem confiar no sistema de controle de qualidade da firma em relação a, por exemplo:
- competência do pessoal por meio do seu recrutamento e treinamento formal;

- independência por meio da acumulação e comunicação de informações relevantes sobre independência;
- manutenção de relacionamentos com clientes por meio de sistemas de aceitação e continuidade;
- aderência aos requisitos legais e regulatórios aplicáveis por meio do processo de monitoramento.

### **Responsabilidade da liderança pela qualidade nos trabalhos de auditoria** (ver item 8)

A3. As ações do sócio encarregado do trabalho e as mensagens apropriadas para os outros membros da equipe de trabalho, ao assumir a responsabilidade pela qualidade geral do trabalho de auditoria, enfatizam:

- (a) a importância da qualidade da auditoria em:
  - (i) realizar trabalhos de acordo com as normas técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis;
  - (ii) cumprir as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma conforme aplicável;
  - (iii) emitir relatórios que são apropriados nas circunstâncias; e
  - (iv) a capacidade da equipe de trabalho de levantar assuntos sem receio de represálias; e
- (b) o fato de que qualidade é essencial na execução de trabalhos de auditoria.

### **Exigência ética relevante**

*Cumprimento das exigências éticas relevantes* (ver item 9)

A4. O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas de auditoria estabelecem os princípios fundamentais da ética profissional, que incluem:

- (a) integridade;
- (b) objetividade;
- (c) competência e zelo profissional;
- (d) confidencialidade; e
- (e) comportamento profissional.

Definição de “firma”, “rede” e “firma de rede” (ver itens 9 a 11)

A5. As definições de “firma”, “rede” ou “firma de rede” em exigências éticas relevantes podem ser diferentes daquelas especificadas nesta Norma. Por exemplo, a NBC PA 02 – Independência inclui as seguintes definições:

- Entidade de auditoria é a instituição vista no seu conjunto, ou seja, o auditor independente pessoa física ou jurídica, inclusive pessoas jurídicas sob a mesma administração, tais como as de consultoria e/ou assessoria e, em sendo o caso, as demais entidades de auditoria por rede, atuando no Brasil ou no exterior.
- Entidade de auditoria por rede é aquela sob controle, administração, razão social ou nome fantasia comuns, inclusive por associação.

- No cumprimento das exigências nos itens 9 a 11, as definições usadas nas exigências éticas relevantes se aplicam na medida em que são necessárias para interpretar essas exigências éticas.

#### *Ameaças à independência (ver item 11(c))*

A6. O sócio encarregado do trabalho pode identificar uma ameaça à independência, com relação ao trabalho de auditoria, em que a aplicação de salvaguardas pode não ser capaz de eliminá-la ou reduzi-la a um nível aceitável. Nesse caso, conforme requerido pelo item 11(c), o sócio encarregado do trabalho comunica às pessoas relevantes na firma para determinar as medidas apropriadas, que podem incluir a eliminação da atividade ou do interesse que cria a ameaça, ou a retirada do trabalho de auditoria, quando a retirada é possível de acordo com lei ou regulamento aplicável.

#### Considerações específicas de entidade do setor público

A7. Medidas legais podem fornecer salvaguardas para independência de auditor do setor público. Entretanto, o auditor do setor público ou a firma de auditoria que executa auditoria do setor público podem, dependendo dos termos do mandato, adaptar sua abordagem para promover o cumprimento do princípio do item 11. Isso pode incluir, quando o mandato do auditor do setor público não permite a retirada do trabalho, a divulgação por meio de relatório público das circunstâncias que surgiram e que teriam levado o auditor a se retirar, caso tivessem ocorrido no setor privado.

#### **Aceitação e continuidade de relacionamento com clientes e trabalhos de auditoria** (ver item 12)

A8. A NBC PA 01 requer que a firma obtenha informações consideradas necessárias nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho com um novo cliente, ao decidir sobre continuar um trabalho existente, e ao considerar sobre aceitar um novo trabalho de um cliente existente (NBC PA 01, item 27(a)). As informações a seguir ajudam o sócio encarregado do trabalho a determinar se as conclusões obtidas sobre a aceitação e a continuidade de relacionamento com clientes e trabalhos de auditoria são apropriadas:

- a integridade dos principais proprietários, do pessoal-chave da administração e dos responsáveis pela governança da entidade;
- se a equipe de trabalho é competente e possui a habilidade necessária, incluindo tempo de experiência e recursos;
- se a firma e a equipe de trabalho podem cumprir as exigências éticas relevantes; e
- assuntos importantes levantados durante os trabalhos de auditoria atuais ou anteriores e suas implicações para a continuidade do relacionamento.

#### Considerações específicas de entidade do setor público (ver itens 12 e 13)

A9. No setor público, os auditores podem ser nomeados de acordo com procedimentos legais. Consequentemente, certos requisitos e considerações relativos à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria, conforme especificados nos itens 12 a 13 e A8, podem não ser relevantes. Não obstante, as informações obtidas em decorrência do processo descrito podem ser valiosas para auditores do setor público na realização de avaliações de risco e no cumprimento de suas responsabilidades em relação ao relatório.

#### **Designação de equipe de trabalho** (ver item 14)

A10. Uma equipe de trabalho inclui, também, uma pessoa especialista em contabilidade ou auditoria, seja contratado ou empregado da firma, se houver, que realiza procedimentos de auditoria para o trabalho. Entretanto, uma pessoa especialista que não é membro da equipe de trabalho se o seu envolvimento com o trabalho de auditoria for apenas de consulta. Consultas são tratadas nos itens 18 e A21 a A22.

A11. Ao considerar a competência e a habilidade apropriadas esperadas da equipe de trabalho como um todo, o sócio encarregado do trabalho pode levar em consideração assuntos como se a equipe:

- entende e possui experiência prática de trabalhos de natureza e complexidade semelhantes por meio de treinamento e participação apropriados;
- entende as normas técnicas e as exigências legais e regulamentares;
- possui especialização técnica, incluindo especialização em tecnologia da informação pertinente e áreas especializadas de contabilidade ou auditoria;
- possui conhecimentos relevantes sobre o setor/indústria em que o cliente opera.
- possui capacidade para aplicar julgamento profissional;
- entende as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma.

Considerações específicas de entidade do setor público

A12. No setor público, a competência apropriada adicional pode incluir habilidades que são necessárias para cumprir os termos do mandato da contratação de auditoria. Essa competência pode incluir um entendimento dos acordos de relatório aplicáveis, incluindo apresentação de relatório para o órgão legislativo, ou outro órgão executivo ou no interesse público. O alcance maior de uma auditoria do setor público pode incluir, por exemplo, alguns aspectos de auditoria de desempenho ou uma avaliação abrangente da conformidade com lei ou regulamentação e prevenção e detecção de fraude e corrupção.

## **Execução do trabalho**

Direção, supervisão e execução (ver item 15(a))

A13. A direção da equipe de trabalho envolve informar os membros da equipe de trabalho sobre assuntos como:

- suas responsabilidades, incluindo a necessidade de cumprir as exigências éticas relevantes e planejar e executar uma auditoria com ceticismo profissional conforme requerido pela NBC TA 200, item 15;
- responsabilidades dos respectivos sócios quando mais de um sócio está envolvido na condução do trabalho de auditoria;
- objetivos do trabalho a ser realizado;
- natureza do negócio da entidade;
- assuntos relacionados com riscos;
- problemas que podem surgir;
- abordagem detalhada para a execução do trabalho.

A discussão entre os membros da equipe de trabalho permite que os membros menos experientes da equipe de trabalho levantem assuntos com os membros mais experientes de modo a promover uma comunicação apropriada dentro da equipe de trabalho.

A14. O trabalho em equipe e o treinamento apropriados ajudam os membros menos experientes da equipe de trabalho a entenderem claramente os objetivos do trabalho designado.

A15. A supervisão inclui assuntos como:

- monitorar o andamento do trabalho de auditoria;
- considerar a competência e habilidade dos membros individuais da equipe de trabalho, incluindo se eles têm tempo suficiente para realizar seu trabalho, se entendem as instruções recebidas e se o trabalho está sendo executado de acordo com a abordagem planejada para o trabalho de auditoria;
- tratar dos assuntos significativos que surgem durante o trabalho de auditoria, considerar sua importância e modificar a abordagem planejada de maneira apropriada;
- identificar assuntos para consulta a membros mais experientes da equipe de trabalho, ou para sua consideração, durante o trabalho de auditoria.

Revisões

Responsabilidade pela revisão (ver item 16)

A16. De acordo com a NBC PA 01, item 33, as políticas e procedimentos da firma sobre responsabilidades pela revisão são determinados com base no fato de que o trabalho de membros menos experientes da equipe é revisado por membros mais experientes da equipe.

A17. Uma revisão consiste em considerar se, por exemplo:

- o trabalho foi realizado de acordo com as normas técnicas, profissionais e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- foram levantados assuntos significativos para consideração adicional;
- foram feitas as consultas apropriadas, documentadas e implementadas as conclusões resultantes;
- há necessidade de revisar a natureza, época e extensão do trabalho realizado;
- o trabalho realizado suporta as conclusões obtidas e está adequadamente documentado;
- as evidências obtidas são suficientes e apropriadas para suportar o relatório; e
- os objetivos dos procedimentos do trabalho foram alcançados.

Revisão do trabalho executado pelo sócio encarregado (ver item 17)

A18. Revisões tempestivas dos itens abaixo pelo sócio encarregado do trabalho nas devidas etapas durante o trabalho permitem que assuntos significativos sejam prontamente resolvidos para a satisfação do sócio encarregado do trabalho na data ou antes da data do relatório:

- áreas críticas de julgamento, especialmente aquelas relacionadas com assuntos complexos ou controversos identificados no curso do trabalho;
- riscos significativos; e

- outras áreas que o sócio encarregado do trabalho considera importante.

O sócio encarregado do trabalho não precisa, mas pode revisar toda a documentação de auditoria. Entretanto, conforme requerido pela NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, item 9 (c), o sócio encarregado do trabalho documenta a extensão e a época das suas revisões.

A19. Um sócio do trabalho que assume uma auditoria durante o curso do trabalho (após o início do trabalho) pode aplicar os procedimentos de revisão, conforme descrito no item A18, com o objetivo de revisar o trabalho executado até a data da mudança para assumir as responsabilidades do sócio encarregado do trabalho.

Considerações relevantes quando é usado um membro da equipe de trabalho especialista em contabilidade ou auditoria (ver itens 15 a 17)

A20. Quando é usado um membro da equipe de trabalho especialista em contabilidade ou auditoria, a direção, supervisão e revisão do trabalho desse membro da equipe de trabalho podem incluir assuntos como:

- acordo com esse membro sobre a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho desse membro; e as respectivas funções desse membro e a natureza, época e extensão da comunicação entre esse membro e outros membros da equipe de trabalho;
- avaliação da adequação do trabalho desse membro, incluindo a relevância e razoabilidade das constatações e conclusões desse membro e sua consistência com outras evidências de auditoria.

Consulta (ver item 18)

A21. Pode-se obter uma consulta eficaz sobre assuntos técnicos, éticos ou outros assuntos significativos dentro da firma ou, quando aplicável, fora da firma, quando as pessoas consultadas:

- são informadas de todos os fatos relevantes que permitirão que elas forneçam assessoria fundamentada em informações; e
- possuem conhecimento apropriado, senioridade e experiência.

A22. Pode ser apropriado para a equipe de trabalho consultar fora da firma, por exemplo, quando a firma não tem os recursos internos apropriados. A equipe de trabalho pode beneficiar-se dos serviços de assessoria fornecidos por outras firmas, órgãos profissionais e reguladores e organizações que prestam serviços de controle de qualidade relevantes.

Revisão do controle de qualidade do trabalho

Conclusão da revisão do controle de qualidade do trabalho antes de datar o relatório do auditor (ver item 19(c))

A23. A NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item 41, requer que o relatório não seja datado antes da data em que o auditor tenha obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente como base para sua opinião sobre as demonstrações contábeis. Nos casos de auditoria de demonstrações contábeis de companhias abertas ou quando um trabalho atinge os critérios para a revisão do controle de qualidade do trabalho, essa revisão ajuda o auditor a determinar se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada.

A24. A condução tempestiva da revisão do controle de qualidade do trabalho nas devidas etapas durante o trabalho permite que assuntos significativos sejam prontamente resolvidos para a satisfação do revisor do controle de qualidade do trabalho na data ou antes da data do relatório.

A25. A conclusão da revisão do controle de qualidade do trabalho significa o cumprimento pelo revisor do controle de qualidade do trabalho dos requisitos dos itens 20 e 21 e, quando aplicável, do item 22. A documentação da revisão do controle de qualidade do trabalho pode ser concluída após a data do relatório como parte da preparação do arquivo de auditoria final. A NBC TA 230, itens 14 a 16, estabelece requisitos e orienta sobre esse assunto.

Natureza, época e extensão da revisão do controle de qualidade do trabalho (ver item 20)

A26. Permanecer alerta a mudanças nas circunstâncias permite ao sócio encarregado do trabalho identificar situações em que é necessária uma revisão do controle de qualidade do trabalho, mesmo que no início do trabalho essa revisão não fosse requerida.

A27. A extensão da revisão do controle de qualidade do trabalho depende, dentre outras coisas, da complexidade do trabalho de auditoria, se a entidade é companhia aberta, e do risco do relatório não ser apropriado nas circunstâncias. A realização de uma revisão de controle de qualidade do trabalho não reduz as responsabilidades do sócio encarregado do trabalho pelo trabalho de auditoria e sua execução.

Revisão do controle de qualidade do trabalho de uma companhia aberta (ver item 21)

A28. Outros assuntos relevantes para a avaliação dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho que podem ser considerados em uma revisão de controle de qualidade do trabalho em companhia aberta incluem:

- os riscos significativos identificados durante o trabalho de auditoria de acordo com a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, e as respostas a esses riscos de acordo com a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados, incluindo a avaliação da equipe de trabalho sobre o risco de fraude, e a resposta a esse risco, de acordo com a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis;
- julgamentos feitos, especialmente com relação à materialidade e riscos significativos;
- a importância e a solução de diferenças de auditoria corrigidas e não corrigidas identificadas durante a auditoria;
- os assuntos a serem comunicados à administração e aos responsáveis pela governança e, quando aplicável, a outras partes, como órgãos reguladores.

Esses outros assuntos, dependendo das circunstâncias, também podem ser aplicáveis a revisões do controle de qualidade do trabalho em auditoria de demonstrações contábeis de outras entidades.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte (ver itens 20 e 21)

A29. Além da auditoria de demonstrações contábeis de companhia aberta, as revisões do controle de qualidade do trabalho são necessárias para trabalhos de auditoria que atingem os critérios estabelecidos pela firma que determinam que trabalhos devem ser submetidos a uma revisão

de controle de qualidade do trabalho. Em alguns casos, nenhum dos trabalhos de auditoria da firma atinge os critérios que determinam a necessidade dessa revisão.

Considerações específicas de entidade do setor público (ver itens 20 e 21)

A30. No setor público, o auditor independente nomeado estatutariamente pode desempenhar o papel equivalente ao do sócio encarregado do trabalho com responsabilidade geral pela auditoria do setor público. Nessas circunstâncias, quando aplicável, a seleção do revisor de controle de qualidade do trabalho inclui considerar a necessidade de independência da entidade auditada e a capacidade do revisor do controle de qualidade do trabalho de fornecer uma avaliação objetiva.

A31. As companhias abertas, conforme mencionadas nos itens 21 e A28, não são comuns no setor público. Entretanto, pode haver outras entidades do setor público que são significativas em decorrência de porte, complexidade ou aspectos de interesse público, e que conseqüentemente possuem uma ampla gama de partes interessadas. Os exemplos incluem empresas estatais e concessionárias de serviços públicos. As contínuas transformações no setor público também podem dar origem a novos tipos de entidades importantes. Não existem critérios objetivos fixos sobre os quais se baseia a determinação de importância. Não obstante, as entidades do setor público avaliam quais entidades podem ter importância suficiente para garantir a realização de uma revisão do controle de qualidade do trabalho.

**Monitoramento** (ver item 23)

A32. A NBC PA 01, item 48, requer que a firma estabeleça um processo de monitoramento projetado para fornecer segurança razoável de que as políticas e procedimentos relacionados ao sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e estão operando de maneira efetiva.

A33. Ao considerar as deficiências que podem afetar o trabalho de auditoria, o sócio encarregado do trabalho pode considerar as medidas tomadas pela firma para retificar a situação e que o sócio encarregado do trabalho considera suficientes no contexto dessa auditoria.

A34. Uma deficiência no sistema de controle de qualidade da firma não indica necessariamente que um trabalho de auditoria específico não foi executado de acordo com as normas profissionais e técnicas, assim como exigências legais e regulamentares aplicáveis, ou que o relatório não foi apropriado.

**Documentação**

Documentação de consulta (ver item 24(d))

A35. A documentação suficientemente completa e detalhada das consultas a outros profissionais sobre assuntos complexos ou controversos contribui para o entendimento de:

- assunto que levou à consulta; e
- resultados da consulta, incluindo quaisquer decisões tomadas, a base para essas decisões e como elas foram implementadas.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.206/09

*Aprova a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 230 – “Documentação de Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 230.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 230 – DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Natureza e finalidade da documentação de auditoria	2 – 3
Data de vigência	4
<b>OBJETIVO</b>	5
<b>DEFINIÇÕES</b>	6
<b>REQUISITOS</b>	
Elaboração tempestiva da documentação de auditoria	7
Documentação dos procedimentos de auditoria executados e da evidência de auditoria obtida	8 – 13
Montagem do arquivo final de auditoria	14 – 16
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Elaboração tempestiva da documentação de auditoria	A1
Documentação dos procedimentos de auditoria executados e da evidência de auditoria obtida	A2 – A20
Montagem do arquivo final de auditoria	A21 –A24
<b>Apêndice:</b> Requerimentos específicos de documentação de auditoria em outras normas.	

Esta Norma deve ser lida no contexto da 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 na elaboração da documentação de auditoria para a auditoria das demonstrações contábeis. O Apêndice relaciona outras normas que contêm exigências de documentação e orientações específicas. As exigências específicas de documentação de outras normas não limitam a aplicação desta Norma. Leis ou regulamentos podem estabelecer exigências adicionais de documentação.

### **Natureza e finalidade da documentação de auditoria**

2. A documentação de auditoria, que atende às exigências desta Norma e às exigências específicas de documentação de outras normas de auditoria relevantes, fornece:

- (a) evidência da base do auditor para uma conclusão quanto ao cumprimento do objetivo global do auditor (NBC TA 200); e
  - (b) evidência de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis.
3. A documentação de auditoria serve para várias finalidades adicionais, que incluem:
- assistir a equipe de trabalho no planejamento e execução da auditoria;
  - assistir aos membros da equipe de trabalho responsáveis pela direção e supervisão do trabalho de auditoria e no cumprimento de suas responsabilidades de revisão em conformidade com a NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis;
  - permitir que a equipe de trabalho possa ser responsabilizada por seu trabalho;
  - manter um registro de assuntos de importância recorrente para auditorias futuras;
  - permitir a condução de revisões e inspeções de controle de qualidade em conformidade com a NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação financeira histórica, e outros trabalhos de asseguarção e de serviços correlatos (NBC TA 220, item 2);
  - permitir a condução de inspeções externas em conformidade com as exigências legais, regulamentares e outras exigências aplicáveis.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

5. O objetivo do auditor é preparar documentação que forneça:
- (a) registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor; e
  - (b) evidências de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.

### **Definições**

6. Para fins das normas de auditoria, os seguintes termos possuem os significados atribuídos abaixo:

*Documentação de auditoria* é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão “papéis de trabalho”).

*Arquivo de auditoria* compreende uma ou mais pastas ou outras formas de armazenamento, em forma física ou eletrônica que contêm os registros que constituem a documentação de trabalho específico.

*Auditor experiente* é um indivíduo (interno ou externo à firma de auditoria) que possui experiência prática de auditoria e conhecimento razoável de:

- (i) processos de auditoria;

- (ii) normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- (iii) ambiente de negócios em que opera a entidade; e
- (iv) assuntos de auditoria e de relatório financeiro relevantes ao setor de atividade da entidade.

## **Requisitos**

### **Elaboração tempestiva da documentação de auditoria**

7. O auditor deve preparar tempestivamente a documentação de auditoria (ver item A1).

### **Documentação dos procedimentos de auditoria executados e da evidência de auditoria obtida**

#### **Forma, conteúdo e extensão da documentação de auditoria**

8. O auditor deve preparar documentação de auditoria que seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda (ver itens A2 a A5 e A16 e A17):
- (a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis (ver itens A6 e A7);
  - (b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e
  - (c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões (ver itens A8 a A11).
9. Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar:
- (a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados (ver item A12);
  - (b) quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e
  - (c) quem revisou o trabalho de auditoria executado e a data e extensão de tal revisão (ver item A13).
10. O auditor deve documentar discussões de assuntos significativos com a administração, os responsáveis pela governança e outros, incluindo a natureza dos assuntos significativos discutidos e quando e com quem as discussões ocorreram (ver item A14).
11. Se o auditor identificou informações referentes a um assunto significativo que são inconsistentes com a sua conclusão final, ele deve documentar como tratou essa inconsistência (ver item A15).

#### *Não atendimento de exigência relevante*

12. Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor julgar necessário não atender um requisito relevante de uma norma, ele deve documentar como os procedimentos alternativos de

auditoria executados cumprem a finalidade desse requisito, e as razões para o não atendimento (ver itens A18 e A19).

#### *Assuntos surgidos após a data do relatório do auditor*

13. Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor executar procedimentos novos ou adicionais ou chegar a outras conclusões após a data do relatório, o auditor deve documentar (ver item A20):
  - (a) as circunstâncias identificadas;
  - (b) os procedimentos novos ou adicionais executados, a evidência de auditoria obtida e as novas conclusões alcançadas, e seu efeito sobre o relatório do auditor; e
  - (c) quando e por quem as modificações resultantes da documentação de auditoria foram executadas e revisadas.

#### **Montagem do arquivo final de auditoria**

14. O auditor deve montar a documentação em arquivo de auditoria e completar o processo administrativo de montagem do arquivo final de auditoria tempestivamente após a data do relatório do auditor (ver itens A21 e A22).
15. Após a montagem do arquivo final de auditoria ter sido completada, o auditor não apaga nem descarta documentação de auditoria de qualquer natureza antes do fim do seu período de guarda dessa documentação (ver item A23).
16. Em outras circunstâncias, que não as contempladas no item 13, nas quais o auditor julgar necessário modificar a documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação de auditoria após a montagem do arquivo final de auditoria, o auditor, independentemente da natureza das modificações ou acréscimos, deve documentar (ver item A24):
  - (a) as razões específicas para fazê-los; e
  - (b) quando e por quem foram executados e revisados.

#### **Aplicação e outros materiais explicativos**

##### **Elaboração tempestiva da documentação de auditoria (ver item 7)**

- A1. A elaboração tempestiva de documentação de auditoria suficiente e apropriada aprimora a qualidade da auditoria e facilita a revisão e a avaliação eficazes da evidência de auditoria e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório do auditor. A documentação elaborada após a execução do trabalho de auditoria tende a ser menos precisa do que aquela elaborada no momento em que o trabalho é executado.

##### **Documentação dos procedimentos de auditoria executados e da evidência de auditoria obtida**

###### *Forma, conteúdo e extensão da documentação de auditoria (ver item 8)*

- A2. A forma, o conteúdo e a extensão da documentação de auditoria dependem de fatores como:
  - (a) tamanho e complexidade da entidade;

- (b) natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados;
- (c) riscos identificados de distorção relevante;
- (d) importância da evidência de auditoria obtida;
- (e) natureza e extensão das exceções identificadas;
- (f) necessidade de documentar a conclusão ou a base da conclusão não prontamente determinável a partir da documentação do trabalho executado ou da evidência de auditoria obtida;
- (g) metodologia e as ferramentas de auditoria usadas.

A3. A documentação de auditoria pode ser registrada em papel, em formatos eletrônicos ou outros. Exemplos de documentação de auditoria incluem:

- (a) programas de auditoria;
- (b) análises;
- (c) memorandos de assuntos do trabalho;
- (d) resumos de assuntos significativos;
- (e) cartas de confirmação e representação;
- (f) listas de verificação;
- (g) correspondências (inclusive correio eletrônico) referentes a assuntos significativos.

O auditor pode incluir resumos ou cópias de registros da entidade (por exemplo, contratos e acordos significativos e específicos) como parte da documentação de auditoria. A documentação de auditoria, porém, não substitui os registros contábeis da entidade.

A4. O auditor não precisa incluir na documentação de auditoria versões superadas de papéis de trabalho e demonstrações contábeis, notas que reflitam entendimento incompleto ou preliminar, cópias anteriores de documentos corrigidos em decorrência de erros tipográficos ou de outro tipo de documentos em duplicata.

A5. Explicações verbais do auditor, por si só, não representam documentação adequada para o trabalho executado pelo auditor ou para as conclusões obtidas, mas podem ser usadas para explicar ou esclarecer informações contidas na documentação de auditoria.

Documentação de conformidade com as normas de auditoria (ver item 8(a))

A6. Em princípio, a conformidade com as exigências desta Norma tem como resultado documentação de auditoria suficiente e apropriada às circunstâncias. Outras normas contêm requisitos específicos de documentação que se destinam a esclarecer a aplicação desta norma às circunstâncias específicas de outras normas. As exigências de documentação de outras normas não limitam a aplicação desta norma. Além disso, a ausência de exigência de documentação em qualquer norma específica não se destina a sugerir que não há documentação a ser elaborada como resultado da conformidade com essa norma.

A7. A documentação de auditoria fornece evidências de que a auditoria está em conformidade com as normas de auditoria. Contudo, não é necessário nem praticável para o auditor documentar todos os assuntos considerados ou todos os julgamentos profissionais exercidos na auditoria. Além disso, é desnecessário o auditor documentar separadamente (como em lista

de verificação, por exemplo) a conformidade em assuntos já demonstrada por documentos incluídos no arquivo de auditoria. Por exemplo:

- a existência de plano de auditoria adequadamente documentado demonstra que o auditor planejou a auditoria;
- a existência de carta de contratação assinada no arquivo de auditoria demonstra que o auditor e a administração concordaram com os termos do trabalho de auditoria, ou, quando apropriado, junto aos responsáveis pela governança;
- o relatório do auditor que contém opinião com ressalva demonstra que o auditor cumpriu o requisito de expressar opinião com ressalva sob as circunstâncias especificadas nas normas;
- em relação às exigências que se aplicam geralmente ao longo de toda a auditoria, podem haver várias maneiras pelas quais a conformidade a elas pode ser demonstrada no arquivo de auditoria:
  - por exemplo, o ceticismo profissional do auditor pode não ser passível de documentação, todavia, a documentação de auditoria, não obstante, pode fornecer evidências do exercício do ceticismo profissional do auditor em conformidade com as normas de auditoria. Tais evidências podem incluir procedimentos específicos executados para corroborar as respostas da administração às indagações do auditor;
  - de forma similar, o fato de que o sócio do trabalho assumiu a responsabilidade pela direção, supervisão e execução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria pode ser evidenciado de várias maneiras na documentação de auditoria. Isso pode incluir a documentação do envolvimento tempestivo do sócio do trabalho em aspectos da auditoria, tais como a participação nas discussões da equipe exigida pela NBC TA 315.

Documentação de assuntos e julgamentos profissionais significativos (ver item 8(c))

A8. Julgar a importância de assunto exige análise objetiva dos fatos e circunstâncias. Exemplos de assuntos significativos incluem:

- assuntos que dão origem a riscos significativos (como definidos na NBC TA 315, item 4(e));
- resultados de procedimentos de auditoria que indiquem (i) que as demonstrações contábeis podem conter distorção relevante, ou (ii) a necessidade de revisar a avaliação anterior dos riscos de distorção relevante feita pelo auditor e as respostas do auditor aos riscos avaliados;
- circunstâncias que causam dificuldade significativa ao auditor para aplicar os procedimentos de auditoria necessários;
- constatações que possam resultar em modificação do relatório de auditoria ou na inclusão de parágrafo de ênfase no relatório do auditor.

A9. Um fator importante na determinação da forma, conteúdo e extensão da documentação de auditoria sobre assuntos significativos é a extensão do julgamento profissional exercido na execução do trabalho e avaliação dos resultados. A documentação das decisões profissionais tomadas, quando significativas, serve para explicar as conclusões do auditor e reforçar a qualidade da decisão. Tais assuntos são de particular interesse para os responsáveis pela revisão da documentação de auditoria, inclusive os que conduzirem auditorias subsequentes,

quando forem rever assuntos de importância recorrente (por exemplo, na execução de revisão retrospectiva de estimativas contábeis).

A10. Alguns exemplos de circunstâncias em que, em conformidade com o item 8, é apropriado preparar documentação de auditoria relativa à aplicação do julgamento profissional incluem, quando assuntos e julgamentos forem significativos:

- a justificativa para a conclusão do auditor quando uma exigência determina que o auditor “deve considerar” certas informações ou fatores, e que a consideração é significativa no contexto do trabalho específico;
- a base para a conclusão do auditor quanto à razoabilidade das áreas de julgamento subjetivo (por exemplo, a razoabilidade de estimativa contábil significativa);
- a base para as conclusões do auditor a respeito da autenticidade de documento quando investigações adicionais (tais como utilizar de forma apropriada um perito ou de procedimentos de confirmação) são conduzidas em resposta a condições identificadas durante a auditoria que levaram o auditor a acreditar que o documento pode não ser autêntico.

A11. O auditor pode considerar útil preparar e reter como parte da documentação de auditoria um resumo (conhecido também como memorando de conclusão) que descreva os assuntos significativos identificados durante a auditoria e como eles foram tratados, ou que inclua referências cruzadas a outros documentos comprobatórios relevantes que forneçam tal informação. Tal resumo pode facilitar revisões e inspeções eficazes e eficientes da documentação de auditoria, particularmente em auditoria de grande porte e complexas. Além disso, a elaboração de tal resumo pode dar suporte ao auditor na consideração dos assuntos significativos. Também pode ajudar o auditor a considerar se, à luz dos procedimentos de auditoria executados e das conclusões obtidas, há qualquer objetivo relevante das normas de auditoria que não possa ser atendido que impediriam o auditor de atingir o seu objetivo global.

*Identificação de itens ou assuntos específicos submetidos a teste do elaborador e revisor (ver item 9)*

A12. Registrar as características que identificam os itens testados serve a vários propósitos. Por exemplo, permite que a equipe de trabalho seja responsabilizada por seu trabalho e facilita a investigação de exceções ou inconsistências. A identificação varia com a natureza do procedimento de auditoria e o item ou assunto testado. Por exemplo:

- para um teste detalhado de pedidos de compra gerados pela entidade, o auditor pode identificar os documentos selecionados por meio das suas datas e números;
- para um procedimento que exija seleção ou revisão de todos os itens acima de um valor específico em uma dada população, o auditor pode registrar o alcance do procedimento e identificar a população (por exemplo, todos os lançamentos em livro diário acima de um valor especificado);
- para um procedimento que exija amostragem sistemática de uma população de documentos, o auditor pode identificar os documentos selecionados registrando sua fonte, o ponto de partida e o intervalo de amostragem (por exemplo, amostra sistemática de relatórios de expedição selecionados a partir dos controles de expedição para o período de 1º de abril a 30 de setembro, começando com o relatório 12345 e selecionando todo 125º relatório);

- para um procedimento que exija indagações junto a funcionários específicos da entidade, o auditor pode registrar as datas das indagações e os nomes e as funções dos funcionários da entidade;
- para um procedimento de observação, o auditor pode registrar o processo ou o assunto em observação, os indivíduos relacionados, suas respectivas responsabilidades e onde e quando a observação foi realizada.

A13. A NBC TA 220, item 17, requer que o auditor revise o trabalho executado por meio da revisão da documentação de auditoria. O requisito de documentar quem revisou o trabalho de auditoria executado não implica na necessidade de que cada documento de trabalho inclua evidência de revisão. O requisito, porém, significa documentar que o trabalho de auditoria foi revisado, quem revisou e quando foi feita a revisão.

Documentação das discussões de assuntos significativos com a administração, os responsáveis pela governança e outros (ver item 10)

A14. A documentação não se limita aos registros elaborados pelo auditor, mas podem incluir outros registros apropriados, como minutas de reuniões elaboradas pelo pessoal da entidade e acordadas com o auditor. O auditor pode discutir assuntos significativos com outros empregados da entidade e terceiros, como pessoas que prestam serviço de consultoria profissional à entidade.

Documentação de como as inconsistências foram tratadas (ver item 11)

A15. A exigência de documentar como o auditor tratou inconsistência nas informações não implica que o auditor necessite reter documentação que esteja incorreta ou superada.

Considerações específicas para a auditoria de entidades de pequeno porte (ver item 8)

A16. A documentação para a auditoria de entidade de pequeno porte geralmente é menos extensa do que a documentação de uma entidade de maior porte. Além disso, no caso de auditoria em que o sócio do trabalho executa todo o trabalho de auditoria, a documentação não incluirá assuntos que possam ter de ser documentados apenas para informar ou instruir membros da equipe de trabalho ou para fornecer evidência de revisão por outros membros da equipe (por exemplo, não há assuntos a documentar relativamente a discussões ou supervisão da equipe). Contudo, o sócio do trabalho cumpre a exigência predominante do item 8, de elaborar documentação de auditoria que possa ser entendida por auditor experiente, já que a documentação de auditoria pode estar sujeita a revisão de partes externas para fins regulamentares ou outros fins.

A17. Ao elaborar a documentação de auditoria, o auditor de entidade de pequeno porte também pode entender ser adequado e eficiente registrar em um único documento vários aspectos da auditoria, com referências cruzadas para dar suporte aos papéis de trabalho. Exemplos de assuntos que podem ser documentados em conjunto na auditoria de entidade de pequeno porte incluem o entendimento da entidade e do seu controle interno, a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, a materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320, riscos avaliados, assuntos significativos observados durante a auditoria e as conclusões obtidas.

*Desvio de exigência relevante* (ver item 12)

A18. Os requisitos das normas de auditoria destinam-se a permitir ao auditor cumprir os objetivos especificados nas normas de auditoria e, portanto, dos objetivos globais do auditor. Desta

forma, a não ser em circunstâncias excepcionais, as normas pedem conformidade com cada requisito que seja relevante nas circunstâncias da auditoria.

A19. A exigência de documentação aplica-se apenas àquelas que sejam relevantes nas circunstâncias. Uma exigência não é relevante (NBC TA 200, item 22) apenas nos casos em que:

- (a) a NBC TA por inteiro não é relevante (por exemplo, se uma entidade carece de uma função de auditoria interna, nada na NBC TA 610 é relevante); ou
- (b) a exigência é condicional e a condição não existe (por exemplo, o requisito de modificar a opinião do auditor quando há impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada suficiente e não existe tal impossibilidade).

*Assuntos surgidos após a data do relatório do auditor (ver item 13)*

A20. Exemplos de circunstâncias excepcionais incluem fatos que chegaram ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas que existiam naquela data e que, se conhecidos na data, poderiam ter causado correções nas demonstrações contábeis ou levado o auditor a modificar o seu relatório (NBC TA 560, item 14). As modificações resultantes na documentação de auditoria são revisadas de acordo com as responsabilidades de revisão expostas na NBC TA 220, item 16, e a responsabilidade final pelas mudanças cabe ao sócio do trabalho.

**Montagem do arquivo final de auditoria** (ver itens 14 a 16)

A21. A NBC PA 01, item 45, requer que as firmas de auditoria estabeleçam políticas e procedimentos para a conclusão tempestiva da montagem dos arquivos de auditoria. Um limite de tempo apropriado para concluir a montagem do arquivo final de auditoria geralmente não ultrapassa 60 dias após a data do relatório do auditor (NBC PA 01, item A54).

A22. A conclusão da montagem do arquivo final de auditoria após a data do relatório do auditor é um processo administrativo que não envolve a execução de novos procedimentos de auditoria nem novas conclusões. Contudo, novas modificações podem ser feitas na documentação de auditoria durante o processo final de montagem se essas forem de natureza administrativa. Exemplos de tais modificações incluem:

- (a) apagar ou descartar documentação superada;
- (b) selecionar, conferir e acrescentar referências cruzadas aos documentos de trabalho;
- (c) conferir itens das listas de verificação evidenciando ter cumprido os passos relativos ao processo de montagem do arquivo;
- (d) documentar evidência de auditoria que o auditor obteve, discutiu e com a qual concordou junto aos membros relevantes da equipe de trabalho antes da data do relatório de auditoria.

A23. A NBC PA 01, item 47, requer que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a retenção da documentação de trabalhos. O período de retenção para trabalhos de auditoria geralmente não é inferior a cinco anos a contar da data do relatório do auditor ou, se posterior, da data do relatório do auditor do grupo (NBC PA 01, item A61).

A24. Um exemplo de circunstância em que o auditor pode julgar necessário modificar a documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação de auditoria após ter

Quando for completada a montagem do arquivo é a necessidade de esclarecimento da documentação de auditoria existente em resposta a comentários recebidos durante as inspeções de monitoramento executadas por partes internas ou externas.

**Apêndice** (ver item 1)

### **Requerimentos específicos de documentação de auditoria em outras normas**

Este apêndice identifica itens em outras normas de auditoria com vigência para auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010 que contenham requerimentos específicos de documentação. A lista não substitui a consideração das exigências e da aplicação relacionada e de outros materiais explicativos nas normas.

- NBC TA 210, itens 10 a 12;
- NBC TA 220, itens 24 e 25;
- NBC TA 240, itens 44 a 47;
- NBC TA 250, item 29;
- NBC TA 260, item 23;
- NBC TA 300, item 12;
- NBC TA 315, item 32;
- NBC TA 320, item 14;
- NBC TA 330, itens 28 a 30;
- NBC TA 450, item 15;
- NBC TA 540, item 23;
- NBC TA 550, item 28;
- NBC TA 600, item 50;
- NBC TA 610, item 13.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.207/09

*Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.*

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 240 – “Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 240.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 240 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR EM RELAÇÃO A FRAUDE, NO**  
**CONTEXTO DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Características da fraude	2 – 3
Responsabilidade pela prevenção e detecção de fraude	4 – 8
Data de vigência	9
<b>OBJETIVO</b>	10
<b>DEFINIÇÕES</b>	11
<b>REQUISITOS</b>	
Ceticismo profissional	12 – 14
Discussão entre a equipe de trabalho	15
Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas	16 – 24
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude	25 – 27
Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude	28 – 33
Avaliação da evidência de auditoria	34 – 37
Auditor sem condições de continuar o trabalho	38
Representações da administração	39
Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança	40 – 42
Comunicações às autoridades reguladoras e de controle	43
Documentação	44 – 47
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Características da fraude	A1 – A6
Ceticismo profissional	A7 – A9
Discussão entre a equipe de trabalho	A10 – A11
Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas	A12 – A27
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude	A28 – A32
Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude	A33 – A48
Avaliação da evidência de auditoria	A49 – A53
Auditor sem condições de continuar o trabalho	A54 – A57

Representações formais (por escrito)	A58 – A59
Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança	A60 – A64
Comunicações às autoridades reguladoras e de controle	A65 – A67

**Apêndice 1:** Exemplos de fatores de risco de fraude

**Apêndice 2:** Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude

**Apêndice 3:** Exemplos de circunstâncias que indicam a possibilidade de fraude

Esta Norma deve ser lida em conjunto 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 no que se refere à fraude na auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, detalha a forma como a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente e a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

### Características da fraude

2. As distorções nas demonstrações contábeis podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis.
3. Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, para efeitos das normas de auditoria, o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis. Dois tipos de distorções intencionais são pertinentes para o auditor – distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas e da apropriação indébita de ativos. Apesar de o auditor poder suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, ele não estabelece juridicamente se realmente ocorreu fraude (ver itens A1 a A6).

### Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude

4. A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança. A supervisão geral por parte dos responsáveis pela governança inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados

para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade.

#### Responsabilidade do auditor

5. O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51).
6. Como descrito na NBC TA 200, item 51, os efeitos potenciais das limitações inerentes são particularmente significativas no caso da distorção resultar de fraude. O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando associadas a um conluio. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa. A capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação, o grau de conluio, a dimensão relativa dos valores individuais manipulados e a posição dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude ou erro.
7. Além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, porque a administração frequentemente tem condições de manipular, direta ou indiretamente, os registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar procedimentos de controle destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.
8. Na obtenção de segurança razoável, o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando o potencial de burlar os controles pela administração, e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude. Os requerimentos desta Norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e na elaboração de procedimentos para detectar tal distorção.

#### Data de vigência

9. Esta Norma é aplicável para auditoria de demonstrações contábeis dos períodos que se iniciem em ou após 1º de janeiro de 2010.

#### Objetivo

10. Os objetivos do auditor são:
  - (a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;

- (b) obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e
- (c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

## **Definições**

11. Para efeito desta Norma, os termos abaixo têm os seguintes significados:

*Fraude* é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

*Fatores de risco de fraude* são eventos ou condições que indiquem incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra.

## **Requisitos**

### **Ceticismo profissional**

12. Nos termos da NBC TA 200, item 15, o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade (ver itens A7 a A8).
13. A não ser que existam razões para crer o contrário, o auditor deve aceitar os registros e os documentos como legítimos. Caso as condições identificadas durante a auditoria levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos no documento foram modificados sem que o fato fosse revelado ao auditor, este deve investigar o caso (ver item A9).
14. Quando as respostas às indagações junto à administração ou aos responsáveis pela governança são inconsistentes, o auditor deve investigar as inconsistências.

### **Discussão entre a equipe de trabalho**

15. A NBC TA 315 requer a discussão entre os membros da equipe de trabalho e que o sócio (ou responsável técnico) do trabalho determine os assuntos que devem ser comunicados aos membros da equipe não envolvidos na discussão. Essa discussão deve enfatizar especialmente como e em que pontos as demonstrações contábeis da entidade são suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude, inclusive como a fraude pode ocorrer. A discussão deve ocorrer deixando de lado a possível convicção dos membros da equipe de trabalho de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros (ver itens A10 e A11).

### **Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas**

16. Ao aplicarem os procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para conhecer a entidade e o seu ambiente, inclusive o seu controle interno, requeridos pela NBC TA 315, itens 5 a 24, o auditor deve aplicar os procedimentos previstos nos itens 17 a 24 para obter as

informações a serem usadas na identificação de riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

#### Administração e outros responsáveis na entidade

17. O auditor deve fazer indagações à administração relacionadas com:
  - (a) avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente de fraudes, inclusive a natureza, extensão e frequência de tais avaliações (ver itens A12 e A13);
  - (b) o processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade, inclusive quaisquer riscos de fraude específicos identificados pela administração ou que foram levados ao seu conhecimento, ou tipos de operações, saldos contábeis ou divulgações para os quais é provável existir risco de fraude (ver item A14);
  - (c) comunicação da administração, se houver, aos responsáveis pela governança em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade; e
  - (d) comunicação da administração, se houver, aos empregados em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético.
18. O auditor deve fazer indagações à administração e outros responsáveis da entidade, conforme apropriado, para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade (ver itens A15 a A17).
19. Em relação às entidades que têm uma função de auditoria interna, o auditor independente deve fazer indagações aos seus responsáveis para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade, e obter o ponto de vista deles (auditores internos) sobre os riscos de fraude (ver item A18).

#### Responsáveis pela governança

20. A não ser que os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), o auditor deve obter entendimento de como esses responsáveis fazem a supervisão geral dos processos da administração para identificar e responder aos riscos de fraudes na entidade e do controle interno que a administração implantou para mitigar esses riscos (ver itens A19 a A21).
21. Exceto nos casos em que os responsáveis pela governança estão envolvidos com a administração da entidade, o auditor deve fazer indagações junto aos responsáveis pela governança para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade. Essas indagações servem, em parte, para corroborar as respostas às indagações da administração.

#### Varição inesperada ou não usual identificada

22. O auditor deve avaliar se variações inesperadas ou não usuais que foram identificadas durante a aplicação dos procedimentos de revisão analítica, inclusive aqueles relacionados com as receitas, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

#### Outras informações

23. O auditor deve considerar se outras informações por ele obtidas indicam riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver item A22).

#### Avaliação de fatores de risco de fraude

24. O auditor deve avaliar se as informações obtidas com outros procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas realizadas indicam a presença de um ou mais fatores de risco de fraude. Embora os fatores de risco de fraude não indiquem necessariamente a sua efetiva existência, eles muitas vezes estão presentes em ocorrências de fraude e, portanto, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A23 a A27).

#### **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude**

25. Nos termos da NBC TA 315, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações por tipo de operação, saldo contábil e divulgação.
26. Na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve, com base na presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receitas, avaliar que tipos de receita, operações ou afirmações de receita geram esses riscos. O item 47 especifica a documentação requerida no caso em que o auditor conclui que a presunção não é aplicável nas circunstâncias do trabalho e, portanto, não identifica o reconhecimento de receitas como um risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A28 a A30).
27. O auditor deve tratar os riscos de distorção relevantes decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, na medida em que ainda não tenha sido feito, o auditor deve obter entendimento dos respectivos controles da entidade, inclusive atividades de controle, que são relevantes para tais riscos (ver itens A31 e A32).

#### **Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude**

##### Respostas globais

28. Nos termos da NBC TA 330, o auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas demonstrações contábeis (ver item A33).
29. Ao determinar respostas globais para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve:
- (a) alocar e supervisionar o pessoal, levando em conta o conhecimento, a aptidão e a capacidade dos indivíduos que assumirão responsabilidades significativas pelo trabalho, e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A34 e A35);
  - (b) avaliar se a seleção e a aplicação de políticas contábeis pela entidade, em especial as relacionadas com medições subjetivas e transações complexas, podem ser indicadores de informação financeira fraudulenta decorrente de tentativa da administração de manipular os resultados; e
  - (c) incorporar elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (ver item A36).

##### Procedimentos de auditoria em respostas aos riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações

30. Nos termos da NBC TA 330, o auditor deve desenhar e aplicar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão respondam melhor aos riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações (ver itens A37 a A40).

Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos relacionados com controles burlados pela administração

31. A administração está em posição privilegiada para perpetrar fraudes em função de sua capacidade para manipular registros contábeis e elaborar demonstrações contábeis fraudulentas, burlando controles que sob outros aspectos parecem funcionar de forma efetiva. Embora o nível do risco de burlar controles pela administração varie de entidade para entidade, o risco, não obstante, está presente em todas as entidades. Como tal burla pode ocorrer de maneira imprevisível, ela é um risco de distorção relevante decorrente de fraude e, portanto, um risco significativo.
32. Independentemente da avaliação do auditor dos riscos de que a administração burle controles, o auditor deve definir e aplicar procedimentos de auditoria para:
- (a) Testar a adequação dos lançamentos contábeis registrados no razão geral e outros ajustes efetuados na elaboração das demonstrações contábeis. Ao definir e aplicar procedimentos de auditoria para tais testes, o auditor deve:
    - (i) fazer indagações, junto a indivíduos envolvidos no processo de informação financeira, a respeito de atividade inadequada ou não usual referente ao processamento de lançamentos contábeis e outros ajustes;
    - (ii) selecionar lançamentos contábeis e outros ajustes feitos no final do período sob exame; e
    - (iii) considerar a necessidade de testar os lançamentos contábeis e outros ajustes durante o período (ver itens A41 a A44).
  - (b) Revisar estimativas contábeis em busca de vícios (critérios ou resultados tendenciosos) e avaliar se as circunstâncias que geram esses vícios, se houver, representam risco de distorção relevante decorrente de fraude. Na execução dessa revisão, o auditor deve:
    - (i) avaliar se os julgamentos e decisões da administração na determinação das estimativas contábeis incluídas nas demonstrações contábeis, mesmo que individualmente razoáveis, indicam uma possível tendenciosidade da administração da entidade que possa representar risco de distorção relevante decorrente de fraude. Em caso afirmativo, o auditor deve reavaliar as estimativas contábeis como um todo; e
    - (ii) efetuar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e premissas da administração relativas a estimativas contábeis significativas refletidas nas demonstrações contábeis do exercício anterior (ver itens A45 a A47).
  - (c) Para operações significativas fora do curso normal dos negócios da entidade, ou que de outro modo pareçam não usuais, tendo em vista o entendimento da entidade e do seu ambiente e outras informações obtidas pelo auditor durante a auditoria, ele deve avaliar se a justificativa de negócio das operações (ou a ausência dela) sugere que elas podem ter sido realizadas para gerar informações contábeis fraudulentas ou para ocultar a apropriação indevida de ativos (ver item A48).
33. O auditor deve determinar se, para responder aos riscos identificados da administração vir a burlar os controles, o auditor precisa aplicar outros procedimentos de auditoria além dos

mencionados anteriormente (isto é, quando há riscos adicionais específicos de que a administração possa burlar os controles não cobertos pelos procedimentos aplicados para atender as exigências do item 32).

### **Avaliação da evidência de auditoria (ver item A49)**

34. O auditor deve avaliar se os procedimentos analíticos aplicados perto do final do período, na formação da conclusão global de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão consistentes com o entendimento sobre a entidade e do seu ambiente obtido pelo auditor indicam um risco anteriormente não reconhecido de distorção relevante decorrente de fraude (ver item A50).
35. Se o auditor identifica uma distorção, ele deve avaliar se a distorção é indicadora de fraude. Caso exista tal indicador, o auditor deve avaliar as implicações da distorção relativamente a outros aspectos da auditoria, em especial a confiabilidade das representações da administração, reconhecendo que dificilmente um caso de fraude será uma ocorrência isolada (ver item A51).
36. Caso o auditor identifique uma distorção, seja relevante ou não, e tiver razão para acreditar que é ou pode ser decorrente de fraude, com o envolvimento da administração (em especial da alta administração), o auditor deve reavaliar a avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e do impacto resultante na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados. Ao reconsiderar a confiabilidade da evidência anteriormente obtida, o auditor também deve considerar se as circunstâncias ou condições indicam eventual conluio envolvendo empregados, diretores ou terceiros (ver item A52).
37. Quando o auditor confirma ou não está em condições para concluir se as demonstrações contábeis contêm distorções relevantes decorrentes de fraude, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria (ver item A53).

### **Auditor sem condições de continuar o trabalho**

38. Se, como resultado de uma distorção decorrente de fraude ou suspeita de fraude, o auditor encontrar circunstâncias excepcionais que coloquem em dúvida sua capacidade de continuar a realizar a auditoria, este deve:
  - (a) determinar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis à situação, inclusive se é necessário ou não o auditor informar à pessoa ou pessoas que aprovaram a contratação da auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras. No Brasil, existem obrigações determinadas pelas autoridades reguladoras;
  - (b) considerar se seria apropriado o auditor retirar-se do trabalho, quando essa saída for possível conforme a lei ou regulamentação aplicável; e
  - (c) caso o auditor se retire:
    - (i) discutir com pessoa no nível apropriado da administração e com os responsáveis pela governança a saída do auditor do trabalho e as razões para a interrupção; e
    - (ii) determinar se existe exigência profissional ou legal de comunicar a retirada do auditor do trabalho e as razões da saída à pessoa ou pessoas que contrataram a auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras (ver itens A54 a A57).

### **Representações da administração**

39. O auditor deve obter representações da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que:
- (a) eles reconhecem sua responsabilidade pelo desenho, implementação e manutenção do controle interno de prevenção e detecção de fraude;
  - (b) eles revelaram ao auditor os resultados da avaliação do risco da administração de que as demonstrações contábeis podem ter distorções relevantes decorrentes de fraude;
  - (c) eles revelaram ao auditor seu conhecimento sobre a suspeita ou ocorrência de fraude afetando a entidade, envolvendo:
    - (i) a administração;
    - (ii) empregados com funções significativas no controle interno; ou
    - (iii) outros cuja fraude poderia ter efeito relevante nas demonstrações contábeis; e
  - (d) eles revelaram ao auditor seu conhecimento de quaisquer suspeitas ou indícios de fraude que afetassem as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas por empregados, ex-empregados, analistas, órgãos reguladores ou outros (ver itens A58 e A59).

### **Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança**

40. Caso o auditor tenha identificado uma fraude ou obtido informações que indiquem a possibilidade de fraude, o auditor deve comunicar estes assuntos tempestivamente a pessoa de nível apropriado da administração que têm a responsabilidade primordial de prevenir e detectar fraude em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades (ver item A60).
41. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, se o auditor tiver identificado ou suspeitar de fraude envolvendo:
- (a) a administração;
  - (b) empregados com funções significativas no controle interno; ou
  - (c) outros, cujas fraudes gerem distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve comunicar tempestivamente esses assuntos aos responsáveis pela governança. Caso o auditor suspeite de fraude envolvendo a administração, o auditor deve comunicar essas suspeitas aos responsáveis pela governança e discutir com eles a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria (ver itens A61 a A63).
42. Nos termos da NBC TA 260, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer outros assuntos relacionados a fraudes que, no seu julgamento, são relevantes para suas responsabilidades (ver item A64).

### **Comunicações às autoridades reguladoras e de controle**

43. Caso o auditor tenha identificado ou suspeite de fraude, deve determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeita a um terceiro fora da entidade. Embora o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente possa impedir que tais informações sejam dadas, as responsabilidades legais do auditor podem sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas situações (ver itens A65 a A67).

### **Documentação**

44. O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria no entendimento da entidade e seu ambiente e à avaliação dos riscos de distorção relevante pelo auditor, exigida pela NBC TA 315:
- (a) as decisões significativas tomadas durante a discussão com a equipe de trabalho em relação à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante decorrente de fraude; e
  - (b) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante decorrentes de fraude no âmbito das demonstrações contábeis e das afirmações.
45. O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria para as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção relevante requerida pela NBC TA 330:
- (a) as respostas globais aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude no âmbito das demonstrações contábeis, e a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, além da ligação entre esses procedimentos e os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas afirmações; e
  - (b) os resultados dos procedimentos de auditoria, inclusive os desenhados para monitorar o risco de a administração burlar controles.
46. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as comunicações sobre fraude feitas à administração, aos responsáveis pela governança, aos órgãos reguladores e outros.
47. Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Características da fraude (ver item 3)**

- A1. A fraude, seja na forma de informações contábeis fraudulentas ou de apropriação indevida de ativos, envolve o incentivo ou a pressão para que ela seja cometida, uma oportunidade percebida para tal e alguma racionalidade (ou seja, dar razoabilidade a algo falso) do ato. Por exemplo:
- Pode existir incentivo ou pressão para a informação financeira fraudulenta quando a administração sofre pressão, de fontes externas ou internas, para alcançar metas de ganhos ou resultados financeiros previstos (e talvez irrealistas) – em especial porque as conseqüências do insucesso no cumprimento dos objetivos financeiros para a administração podem ser significativas. Do mesmo modo, os indivíduos podem ter um incentivo para se apropriarem de ativos porque, por exemplo, estão vivendo além de suas possibilidades.
  - Pode haver uma oportunidade percebida de perpetrar uma fraude quando um indivíduo acredita que o controle interno pode ser burlado, por exemplo, porque ele ocupa um cargo de confiança ou tem conhecimento de deficiências específicas no controle interno.
  - Os indivíduos podem ser capazes de racionalizar e perpetrar um ato fraudulento. Algumas pessoas têm uma postura, caráter ou valores éticos que os levam a perpetrar um ato desonesto de forma consciente e intencional. Entretanto, mesmo indivíduos normalmente

honestos podem perpetrar uma fraude em ambiente em que sejam suficientemente pressionados.

- A2. A informação financeira fraudulenta envolve distorções intencionais, inclusive omissões de valor ou divulgações nas demonstrações contábeis para enganar os usuários destas. Ela pode ser causada pelas tentativas da administração de manipular os ganhos de modo a enganar os usuários das demonstrações contábeis, influenciando suas percepções do desempenho e da lucratividade da entidade. Essa manipulação de ganhos pode começar com pequenos atos ou com o ajuste inadequado de premissas e mudanças de julgamento pela administração. Pressões e incentivos podem levar tais atos a crescer a ponto de resultarem em informação financeira fraudulenta. Essa situação pode ocorrer quando, decorrem de pressões para atender as expectativas do mercado ou a um desejo de maximizar a remuneração baseada em desempenho, a administração assume posições que fazem com que as informações contábeis fraudulentas provoquem distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Em algumas entidades, a administração pode ser motivada a reduzir os ganhos em valor relevante, para minimizar a tributação ou inflar ganhos para garantir financiamentos bancários.
- A3. Informações contábeis fraudulentas podem decorrer do seguinte:
- Manipulação, falsificação (inclusive de assinatura) ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações contábeis.
  - Mentira ou omissão intencional nas demonstrações contábeis de eventos, operações ou outras informações significativas.
  - Aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos a valores, classificação, forma de apresentação ou divulgação.
- A4. Muitas vezes as informações contábeis fraudulentas envolvem a burla pela administração de controles que aparentemente estão funcionando com eficácia. A administração pode perpetrar fraude burlando controles por meio de técnicas como:
- Registrar lançamentos fictícios no livro diário, em especial no final do período contábil, de forma a manipular resultados operacionais ou alcançar outros objetivos.
  - Ajustar indevidamente as premissas e alterar os julgamentos utilizados para estimar saldos contábeis.
  - Omitir, antecipar ou atrasar o reconhecimento, nas demonstrações contábeis, de eventos e operações que tenham ocorrido durante o período das demonstrações contábeis que estão sendo apresentadas.
  - Ocultar ou não divulgar fatos que possam afetar os valores registrados nas demonstrações contábeis.
  - Contratar operações complexas, que são estruturadas para refletir erroneamente a situação patrimonial ou o desempenho da entidade.
  - Alterar registros e condições relacionados a operações significativas e não usuais.
- A5. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo de ativos da entidade e, muitas vezes, é perpetrada por empregados em valores relativamente pequenos e irrelevantes. Entretanto, também pode envolver a administração, que geralmente tem mais possibilidades de disfarçar ou ocultar a apropriação indevida, de forma difícil de detectar. A apropriação indevida de ativos pode ser conseguida de várias formas, incluindo:

- Fraudar documentos (por exemplo, apropriando-se de valores cobrados ou desviando valores recebidos relativos a contas já baixadas para as suas contas bancárias pessoais).
- Furtar ativos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, furtar estoques para uso pessoal ou venda, roubar sucata para revenda, entrar em conluio com concorrentes para repassar dados tecnológicos em troca de dinheiro).
- Fazer a entidade pagar por produtos e serviços não recebidos (por exemplo, pagamentos a fornecedores fictícios, propina paga por fornecedores aos compradores da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios).
- Utilizar ativos da entidade para uso pessoal (por exemplo, usar ativos da entidade como garantia de empréstimo pessoal ou a parte relacionada).

A apropriação indevida de ativos costuma ser acompanhada de registros ou documentos falsos ou enganosos, destinados a ocultar o desaparecimento dos ativos ou caucionados sem a devida autorização.

#### Considerações específicas para entidade do setor público

- A6. A responsabilidade do auditor do setor público em relação a fraude pode decorrer de lei, regulamentação e outra autoridade aplicável a entidade do setor público ou separadamente cobertas pelo mandato do auditor. Portanto, a responsabilidade do auditor do setor público pode não estar limitada à consideração dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis, podendo também incluir responsabilidade mais ampla pela consideração dos riscos de fraude.

#### **Ceticismo profissional** (ver itens 12 a 14)

- A7. Manter ceticismo profissional requer um contínuo questionamento sobre se a informação e a evidência de auditoria obtidas sugerem a possibilidade de distorção relevante decorrente de fraude. Isso inclui considerar a confiabilidade da informação a ser utilizada como evidência de auditoria e os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando for pertinente. Devido às características da fraude, a postura de ceticismo profissional do auditor é particularmente importante quando se consideram os riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
- A8. Embora não se espere que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, seu ceticismo profissional é particularmente importante na consideração dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude porque podem existir alterações nas circunstâncias.
- A9. Conforme se explica na NBC TA 200, a auditoria realizada de acordo com as normas de auditoria raramente envolve a autenticação de documentos, e não se espera que o auditor seja treinado ou especializado em tal autenticação. Contudo, quando o auditor identifica condições que o levem a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos nele previstos foram modificados sem serem divulgados ao auditor, os procedimentos possíveis para a investigação do fato podem incluir:
- Confirmar diretamente com o terceiro.
  - Recorrer a um perito para avaliar a autenticidade do documento.

#### **Discussão entre a equipe de trabalho** (ver item 15)

A10. Discutir a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorções relevantes decorrente de fraude com a equipe de trabalho:

- Oferece aos membros mais experientes da equipe de trabalho a oportunidade de compartilhar suas perspectivas sobre como e quando as demonstrações contábeis podem ser suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude.
- Permite ao auditor considerar uma resposta apropriada a tal suscetibilidade e definir quais membros da equipe de trabalho realizarão determinados procedimentos de auditoria.
- Permite ao auditor determinar como os resultados dos procedimentos de auditoria serão compartilhados com a equipe de trabalho e como lidar com as alegações de fraude que possam vir ao conhecimento do auditor.

A11. A discussão pode incluir assuntos como:

- Troca de idéias entre os membros da equipe de trabalho sobre como e onde acreditam que as demonstrações contábeis da entidade podem ser suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude, como a administração pode perpetrar e ocultar informações contábeis fraudulentas e como os ativos da entidade podem ser subtraídos.
- Consideração das circunstâncias que podem indicar a manipulação de resultados e as práticas que podem ser adotadas para tal manipulação pela administração e que podem gerar informações contábeis fraudulentas.
- Consideração dos fatores conhecidos, internos e externos, que afetam a entidade e podem criar incentivo ou pressão para que a administração ou outras pessoas cometam fraude, que criam essa oportunidade e indicam uma cultura ou ambiente que permite à administração ou outras pessoas racionalizar a perpetração de fraudes.
- Consideração do envolvimento da administração na supervisão de empregados com acesso ao caixa ou outros ativos suscetíveis de apropriação indébita.
- Consideração de quaisquer mudanças não usuais ou injustificadas no comportamento ou estilo de vida da administração ou empregados, que tenham chegado ao conhecimento da equipe de trabalho.
- Ênfase na importância de manter um estado mental adequado durante a auditoria em relação ao potencial de distorção relevante devido a fraude.
- Consideração dos tipos de circunstâncias que, se identificadas, podem indicar a possibilidade de fraude.
- Consideração de como um elemento de imprevisibilidade será incorporado na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados.
- Consideração dos procedimentos de auditoria que podem ser selecionados para responder à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante decorrente de fraude e se certos tipos de procedimentos de auditoria são mais eficazes que outros.
- Consideração de eventuais indícios de fraude que chegaram ao conhecimento do auditor.
- Consideração do risco de que os controles sejam burlados pela administração.

## **Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas**

Indagações à administração

Avaliação da administração do risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver item 17(a))

A12. A administração aceita responsabilidade pelo controle interno da entidade e pela elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Por conseguinte, o auditor deve fazer indagações junto à administração sobre sua avaliação do risco de fraude e dos controles implantados para prevenir sua existência e detectá-la. A natureza, extensão e periodicidade da avaliação de tal risco e dos controles pela administração podem variar de entidade para entidade. Em algumas entidades, a administração pode fazer avaliações detalhadas, em base contínua ou como parte de monitoramento contínuo. Em outras, a avaliação da administração pode ser menos estruturada e menos freqüente. A natureza, extensão e periodicidade dessa avaliação são relevantes para o entendimento do ambiente de controle da entidade pelo auditor. Por exemplo, o fato de a administração não ter realizado uma avaliação do risco de fraude pode, em certas circunstâncias, indicar que a administração não dá importância ao controle interno.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A13. Em algumas entidades, em especial aquelas de pequeno porte, o foco da avaliação da administração pode estar nos riscos de fraude por empregados ou apropriação indébita de ativos.

O processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude (ver item 17(b))

A14. No caso de entidades com múltiplos locais, os processos da administração podem incluir diferentes níveis de monitoramento nos estabelecimentos operacionais ou segmentos de negócio. A administração também pode ter identificado estabelecimentos ou segmentos de negócio específicos nos quais é mais provável a existência de risco de fraude.

Indagação junto à administração e outras pessoas na entidade (ver item 18)

A15. As indagações do auditor junto à administração podem fornecer informações úteis relativas aos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraudes perpetradas por empregados. Entretanto, é improvável que essas indagações forneçam informações úteis em relação aos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude cometida pela administração. As indagações junto a outras pessoas da entidade podem oferecer uma oportunidade para que essas pessoas transmitam ao auditor informações que de outra forma não seriam relatadas.

A16. Exemplos de outras pessoas da entidade junto às quais o auditor pode fazer indagações diretas sobre a existência ou suspeita de fraude:

- Pessoal operacional sem envolvimento direto no processo de elaboração de informação contábil.
- Empregados com diferentes níveis de alçada.
- Empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registro de operações complexas ou não usuais e os que supervisionam ou monitoram esses empregados.
- Assessores jurídicos internos.
- Diretor de ética ou equivalente.
- Pessoa ou pessoas responsáveis por lidar com alegações de fraude.

A17. A administração está frequentemente em posição privilegiada para perpetrar fraudes. Por conseguinte, ao avaliar as respostas da administração às indagações com uma atitude de

ceticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas com outras informações.

Indagação junto à auditoria interna (ver item 19)

A18. As NBC TAs 315 e 610 estabelecem exigências e oferecem orientação nas auditorias de entidades que têm a função de auditoria interna. Ao aplicar o requerido por essas NBC TAs, no contexto de fraude, o auditor pode fazer indagações sobre atividades específicas da auditoria interna, incluindo, por exemplo:

- Os procedimentos aplicados, se for o caso, pelos auditores internos ao longo do exercício para detectar fraude.
- Se a administração respondeu satisfatoriamente a quaisquer fatos identificados por meio desses procedimentos.

Obtenção de entendimento da supervisão geral exercida pelos responsáveis pela governança (ver item 20)

A19. Os responsáveis pela governança da entidade supervisionam os sistemas de monitoramento de risco, controle financeiro e conformidade com a lei. Em muitos países, as práticas de governança corporativa são bem desenvolvidas e os responsáveis pela governança desempenham papel ativo na supervisão geral da avaliação dos riscos de fraude e do controle interno relevante da entidade. Como a responsabilidade dos responsáveis pela governança e pela administração pode variar de uma para outra entidade, é importante que o auditor entenda a respectiva responsabilidade para obter entendimento da supervisão geral exercida pelos indivíduos apropriados. (A NBC TA 260 discute com quem o auditor se comunica quando a estrutura de governança da entidade não está bem definida).

A20. O entendimento da supervisão geral exercida pelos responsáveis pela governança pode oferecer subsídios sobre a suscetibilidade da entidade a fraude pela administração, a adequação do controle interno face aos riscos de fraude e a competência e integridade da administração. O auditor pode obter esse entendimento de várias maneiras, por exemplo, participando de reuniões onde ocorram tais discussões, lendo atas de tais reuniões ou fazendo indagações junto aos encarregados da governança.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A21. Em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade. Este pode ser o caso em uma entidade de pequeno porte, na qual um único indivíduo administra a entidade e ninguém mais tem um papel de governança. Nesses casos, normalmente não há nenhuma ação por parte do auditor porque não há supervisão geral separada da administração.

Consideração de outras informações (ver item 23)

A22. Além das informações obtidas com a aplicação de procedimentos analíticos, outras informações obtidas a respeito da entidade e do seu ambiente podem ser úteis na identificação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude. A discussão entre membros da equipe pode fornecer informações úteis para a identificação de tais riscos. Além disso, as informações obtidas nos processos de aceitação e retenção do cliente pelo auditor, a experiência conseguida em outros trabalhos executados para a entidade, por exemplo, revisão

das informações contábeis intermediárias, podem ser relevantes na identificação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

Avaliação dos fatores de risco de fraude (ver item 24)

A23. O fato de que a fraude geralmente é oculta pode tornar muito difícil a sua detecção. Contudo, o auditor pode identificar eventos ou condições que indiquem um incentivo ou pressão para a fraude ou que constituam uma oportunidade para a fraude (fatores de risco de fraude). Por exemplo:

- A necessidade de satisfazer as expectativas de terceiros para obter capital adicional pode criar pressão para a fraude.
- A concessão de bônus significativos, caso sejam cumpridas metas irreais de lucro, pode criar um incentivo para se perpetrar uma fraude.
- Um ambiente de controle que não é eficaz pode criar uma oportunidade para a fraude.

A24. Não é fácil classificar os fatores de risco de fraude em ordem de importância. A significação dos fatores de risco de fraude varia amplamente. Alguns destes fatores estão presentes em entidades nas quais condições específicas não apresentam riscos de distorção relevante. Portanto, determinar se um fator de risco está presente e se ele deve ser considerado na avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis decorrente de fraude requer o exercício do julgamento profissional.

A25. Exemplos de fatores de risco de fraude relacionados a informações contábeis fraudulentas e apropriação indevida de ativos são apresentados no Apêndice 1. Esses fatores de risco ilustrativos são classificados com base em três condições que geralmente estão presentes quando há fraude:

- Incentivo ou pressão para perpetrar fraude.
- Oportunidade percebida de cometer fraude.
- Capacidade de racionalizar a ação fraudulenta.

Fatores de risco que refletem uma atitude que permite a racionalização da ação fraudulenta podem não ser suscetíveis de observação pelo auditor. Contudo, o auditor pode tomar conhecimento da existência de tais informações. Embora os fatores de risco de fraude descritos no Apêndice 1 abranjam um amplo leque de situações que podem vir a ser enfrentadas pelos auditores, eles são apenas exemplos e outros fatores de risco podem existir.

A26. O tamanho, complexidade e características de como está formada a propriedade da entidade têm influência significativa na consideração dos fatores de risco de fraude relevantes. Por exemplo, no caso de entidade de grande porte, pode haver fatores que geralmente limitam a conduta imprópria da administração, como:

- Supervisão geral eficaz pelos responsáveis pela governança.
- Área de auditoria interna eficaz.
- Existência e aplicação de código de conduta escrito.

Além disso, fatores de risco de fraude considerados no nível operacional de segmento de negócio podem oferecer perspectivas diferentes quando comparados com os obtidos na avaliação da entidade como um todo.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte.

A27. No caso de uma entidade de pequeno porte, algumas destas considerações ou todas elas podem não ser aplicáveis ou menos relevantes. Por exemplo, uma entidade de pequeno porte pode não ter um código de conduta escrito, mas pode ter desenvolvido uma cultura que enfatiza a importância da integridade e da conduta ética por meio da comunicação verbal e do exemplo da administração. A concentração do poder da administração em um único indivíduo na entidade de pequeno porte não indica geralmente, por si só, uma falha da administração em refletir e comunicar uma atitude apropriada para com o controle interno e o processo interno de informação financeira. Em algumas entidades, a necessidade de autorização da administração pode compensar controles deficientes e reduzir o risco de fraude perpetrado por empregados. Contudo, a concentração do poder da administração em um único indivíduo pode ser uma deficiência potencial, já que há oportunidade para que a administração burle os controles.

### **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude**

Riscos de fraude no reconhecimento de receita (ver item 26)

A28. A distorção relevante decorrente de informações contábeis fraudulentas relativas ao reconhecimento de receita muitas vezes é resultado do seu registro de forma superestimada, por exemplo, o seu reconhecimento prematuro ou o registro de receitas fictícias. Pode resultar também do registro de receitas inferiores, por exemplo, transferindo receitas inadequadamente para um período posterior.

A29. Os riscos de fraude no reconhecimento de receita podem ser maiores em algumas entidades do que em outras. Por exemplo, pode haver pressões ou incentivos para que a administração cometa fraude nas informações contábeis mediante o reconhecimento inadequado de receita, no caso de entidade com ações na bolsa, quando, por exemplo, o desempenho é medido em termos de crescimento de receita ou lucro, ano a ano. Similarmente, por exemplo, os riscos de fraude no reconhecimento de receita podem ser maiores no caso de entidade que geram parte substancial da receita por meio de vendas à vista.

A30. A presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receita pode ser refutada. Por exemplo, o auditor pode concluir que não há nenhum risco de distorção relevante decorrente de fraude no que se refere ao reconhecimento de receita, no caso em que há um único tipo de operação de receita, por exemplo, a receita de aluguel originária de uma única unidade alugada.

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devido a fraude e entendimento dos controles relacionados da entidade (ver item 27)

A31. Como explicado na NBC TA 315, a administração pode fazer julgamentos quanto à natureza e extensão dos controles que escolhe implementar e quanto à natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir. Ao determinar quais controles implementar para prevenir a existência de fraude e detectá-la, a administração considera os riscos de que as demonstrações contábeis sejam distorcidas de maneira relevante como resultado de fraude. Como parte desta consideração, a administração pode concluir que não é eficaz, no que se refere a custos, implementar e manter um controle específico em relação à redução nos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

A32. Portanto, é importante que o auditor obtenha entendimento dos controles que a administração planejou, implementou e mantém para impedir e detectar fraude. Ao fazer isto, o auditor pode

descobrir, por exemplo, que a administração escolheu conscientemente aceitar os riscos associados à falta de segregação de funções. Informações obtidas com este entendimento também podem ser úteis na identificação de fatores de risco de fraude que possam afetar a avaliação do auditor quanto aos riscos de que as demonstrações contábeis possam conter distorção relevante decorrente de fraude.

### **Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude**

Respostas globais (ver item 28)

A33. Determinar respostas globais para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude geralmente inclui a consideração de como a condução geral da auditoria pode refletir maior ceticismo profissional, por exemplo, mediante:

- Maior sensibilidade na seleção da natureza e extensão da documentação a ser examinada para corroborar as operações relevantes.
- Maior reconhecimento da necessidade de corroborar as explicações ou representações da administração a respeito de assuntos relevantes.

Também envolve considerações mais gerais além dos procedimentos específicos normalmente planejados. Essas considerações incluem os assuntos listados no item 29, que são discutidos a seguir.

Designação e supervisão de pessoal (ver item 29(a))

A34. O auditor pode responder a riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por exemplo, designando indivíduos adicionais com habilidade e conhecimento especializado, tais como peritos forenses e de tecnologia da informação (TI), ou designando indivíduos mais experientes para o trabalho.

A35. A extensão da supervisão reflete a avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e da capacidade dos membros da equipe que executa o trabalho.

Imprevisibilidade na seleção de procedimentos de auditoria (ver item 29(c))

A36. É importante incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados, já que indivíduos na entidade que estão familiarizados com os procedimentos de auditoria normalmente executados nos trabalhos podem ser mais capazes de esconder informações contábeis fraudulentas. Isso pode ser conseguido, por exemplo:

- Executando procedimentos substantivos em saldos contábeis selecionados e afirmações não testadas de outra forma em função da sua materialidade ou risco.
- Mudar a época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria.
- Usar diferentes métodos de amostragem.
- Executar procedimentos de auditoria em locais diferentes ou sem anúncio prévio.

Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações (ver item 30)

A37. As respostas do auditor para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações podem incluir mudar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria das seguintes maneiras:

- A natureza dos procedimentos de auditoria a executar pode precisar ser modificada para obter evidências de auditoria que sejam mais confiáveis e relevantes ou para obter informações comprobatórias adicionais. Isso pode afetar o tipo dos procedimentos de auditoria a serem executados e a sua combinação. Por exemplo:
  - A observação ou inspeção física de certos ativos pode tornar-se mais importante ou o auditor pode escolher usar técnicas de auditoria assistidas por computador para obter mais evidências a respeito de dados contidos em contas significativas ou arquivos eletrônicos de operações.
  - O auditor pode desenhar procedimentos para obter informações comprobatórias adicionais. Por exemplo, se o auditor identifica que a administração sofre pressão para atingir expectativas de lucros, pode haver um risco relacionado com o fato da administração estar inflacionando as vendas, firmando contratos de venda que incluem termos que impossibilitem o reconhecimento da receita ou faturando vendas antes da entrega. Nessas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, planejar confirmações externas não apenas para confirmar saldos em aberto, mas também confirmar os detalhes dos contratos de venda, inclusive data, quaisquer direitos de devolução e termos de entrega. Além disso, o auditor pode julgar eficaz suplementar tais confirmações externas com indagações junto ao pessoal fora da área financeira da entidade quanto a contratos de venda e termos de entrega.
- A época dos procedimentos pode ter que ser modificada. O auditor pode concluir que executar testes substantivos no fim ou perto do fim do período é o melhor enfoque para um risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude. O auditor pode concluir que, em função dos riscos avaliados de distorção ou manipulação intencional, auditar em data intermediária e estender os procedimentos para o fim do período não seria eficaz. Por outro lado, como uma distorção intencional – por exemplo, uma distorção envolvendo reconhecimento impróprio de receita – pode ter sido iniciada em um período intermediário, o auditor pode decidir aplicar procedimentos substantivos a operações ocorridas nesses períodos ou ao longo de todo o período das demonstrações contábeis sob exame.
- A extensão dos procedimentos aplicados reflete a avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude. Por exemplo, pode ser apropriado aumentar o tamanho das amostras ou executar procedimentos analíticos em nível mais detalhado. Técnicas de auditoria assistidas por computador podem permitir testes mais extensos de arquivos eletrônicos de operações e contas. Tais técnicas podem ser usadas para selecionar amostras de transações a partir de arquivos eletrônicos principais, classificar transações com características específicas ou testar uma população inteira ao invés de uma amostra.

A38. Se o auditor identifica um risco de distorção relevante decorrente de fraude que afete as quantidades dos estoques, examinar os registros de estoque da entidade pode ajudar a identificar localidades ou itens que requerem atenção específica durante ou após a contagem dos estoques. Tal revisão pode levar a uma decisão de observar contagens de estoques em certas localidades, observando o caráter de surpresa ou conduzir contagens de estoque em todos os locais na mesma data.

A39. O auditor pode identificar um risco de distorção relevante devido a fraude que afete várias contas e afirmações. Estas podem incluir avaliação de ativos, estimativas relacionadas a transações específicas (tais como aquisições, reestruturações ou alienações de um segmento do negócio) e outros passivos significativos que tenham sido provisionados (tais como

obrigações com planos de pensão e outros benefícios pós-emprego, ou obrigações por recuperação de dano ao meio ambiente). O risco também pode relacionar-se com mudanças significativas nas premissas relativas a estimativas recorrentes. As informações colhidas na obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente podem assistir o auditor na avaliação do critério de tais estimativas e julgamentos e premissas subjacentes. Uma revisão retrospectiva de julgamento e premissas similares da administração aplicadas em períodos anteriores também pode fornecer subsídios a respeito da razoabilidade dos julgamentos e premissas que serviram de base para as estimativas da administração.

A40. Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude, inclusive os que ilustram a incorporação de elemento de imprevisibilidade, são apresentados no Apêndice 2. Esse Apêndice inclui exemplos de respostas à avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante resultante de informação financeira fraudulenta, incluindo informação financeira fraudulenta resultante do reconhecimento de receita e de apropriação indevida de ativos.

Procedimentos de auditoria em resposta a riscos relacionados à transgressão de controles pela administração

Lançamentos no livro diário e outros ajustes (ver item 32(a))

A41. A distorção relevante das demonstrações contábeis decorrente de fraude muitas vezes envolve a manipulação dos processos de informação financeira mediante registro de lançamentos não apropriados no livro diário. Isso pode ocorrer ao longo de todo o período ou ao seu final, ou por meio de ajustes de valores informados nas demonstrações contábeis que não estão refletidos nos lançamentos do livro diário, como por exemplo, aqueles ajustes e reclassificações provenientes do processo de consolidação das demonstrações contábeis.

A42. Além disso, a consideração pelo auditor dos riscos de distorção relevante, associado aos controles sobre lançamentos contábeis que possam ser inapropriadamente burlados, é importante, já que processos e controles automáticos podem reduzir o risco de erro não intencional, mas não superar o risco de que os indivíduos possam burlar inadequadamente tais processos automáticos, por exemplo, mudando os valores que são automaticamente transferidos para o razão geral ou para o sistema de informação financeira. Além disso, no caso que se usa TI para transferir informações de forma automática, pode haver pouca ou nenhuma evidência visível de tal intervenção nos sistemas de informação.

A43. Ao identificar e selecionar lançamentos contábeis e outros ajustes para testar e determinar o método apropriado de examinar o suporte subjacente para os itens selecionados, os seguintes assuntos são relevantes:

- Avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude – a presença de fatores de risco de fraude e outras informações obtidas durante a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude podem ajudar o auditor a identificar classes específicas de lançamentos contábeis e outros ajustes a serem testados.
- Controles que foram implementados para lançamentos contábeis e outros ajustes – controles eficazes sobre a elaboração e registro de lançamentos contábeis e outros ajustes podem reduzir a extensão de testes substantivos necessários, contanto que o auditor tenha testado a eficácia operacional dos controles.
- Processo de elaboração de informações contábeis da entidade e a natureza da evidência que podem ser obtidos – para muitas entidades, o processamento rotineiro de transações envolve uma combinação de etapas e processos manuais e automáticos. Similarmente, o

processamento de lançamentos contábeis e outros ajustes podem envolver procedimentos e controles manuais e automáticos. No caso que se usa tecnologia da informação no processo de elaboração de informação contábil, os lançamentos contábeis e outros ajustes podem só existir em forma eletrônica.

- Características dos lançamentos contábeis fraudulentos ou outros ajustes – lançamentos contábeis inadequados ou outros ajustes, muitas vezes têm uma única característica de identificação. Tais características podem incluir lançamentos (a) feitos em contas não relacionadas, não usuais ou raramente usadas, (b) feitos por indivíduos que geralmente não fazem lançamentos contábeis, (c) registrados no fim do período ou como lançamento pós-fechamento, com pouca ou nenhuma explicação ou descrição, (d) feitos antes ou durante o processo de elaboração das demonstrações contábeis que não têm números de conta, ou (e) que contêm números redondos ou números com finais constantes.
- Natureza e complexidade das contas – lançamentos contábeis ou ajustes inadequados podem ser aplicados a contas que (a) contenham transações de natureza complexa ou incomum, (b) contenham estimativas e ajustes significativos de fim de período, (c) tenham sido suscetíveis de distorções no passado, (d) não tenham sido conciliadas tempestivamente ou contenham diferenças não conciliadas, (e) contenham transações entre partes relacionadas, ou (f) estejam associadas de outra maneira a um risco identificado de distorção relevante decorrente de fraude. Em auditoria de entidade que estão em várias localidades ou com componentes, deve-se considerar a necessidade de selecionar lançamentos contábeis de várias localidades.
- Lançamentos contábeis ou outros ajustes processados fora do curso normal do negócio – lançamentos contábeis fora de padrão podem não estar sujeitos ao mesmo nível de controle interno que os lançamentos contábeis usados recorrentemente como vendas, compras e gastos mensais.

A44. O auditor usa o julgamento profissional para determinar a natureza, época e extensão dos testes dos lançamentos e outros ajustes no diário. Contudo, como lançamentos contábeis e outros ajustes fraudulentos muitas vezes são feitos no fim do período, o item 32(a)(ii) requer que o auditor selecione os lançamentos no livro diário e outros ajustes feitos nos dias imediatamente anteriores ao fim do período. Além disso, como distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude podem ocorrer ao longo de todo o período e envolver esforços extensos para ocultar como a fraude é conseguida, o item 32(a)(iii) requer que o auditor considere se também há necessidade de testar os lançamentos no diário e outros ajustes ao longo de todo o período.

Estimativas contábeis (ver item 32(b))

A45. A elaboração das demonstrações contábeis requer que a administração faça vários julgamentos ou premissas que afetam significativamente as estimativas contábeis e monitore continuamente a razoabilidade de tais estimativas. A informação contábil fraudulenta, muitas vezes, é conseguida por distorção intencional de estimativas contábeis. Isso é conseguido, por exemplo, superestimando ou subestimando todas as provisões da mesma maneira, de modo a obter resultados constantes ao longo de dois ou mais períodos contábeis ou a conseguir um nível de resultado escolhido para enganar os usuários das demonstrações contábeis, influenciando suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.

A46. O propósito de executar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e premissas da administração relacionadas com estimativas contábeis refletidas nas demonstrações contábeis do exercício anterior é determinar se existe ou não uma indicação de possível tendenciosidade por parte da administração. Não tem o propósito de colocar em dúvida os julgamentos

profissionais feitos pelo auditor no período anterior, os quais se basearam nas informações então disponíveis.

A47 A revisão retrospectiva, é também requerida pela NBC TA 540. Essa revisão é conduzida como procedimento de avaliação de risco para obter informação em relação à efetividade do processo de estimativa da administração no período anterior, evidência de auditoria sobre o desfecho, ou no caso aplicável, a re-estimativa das estimativas contábeis do período anterior que é pertinente para fazer as estimativas contábeis do ano atual, e evidência de auditoria de assuntos, tais como estimativa da incerteza, que pode ser requerida para ser divulgada nas demonstrações contábeis. Como assunto prático, a revisão pelo auditor dos julgamentos e premissas por tendenciosidade que poderiam representar riscos de distorção relevante decorrente de fraude de acordo com esta Norma pode ser realizado em conjunto com a revisão requerida pela NBC TA 540.

Justificativa de negócio para transações significativas (ver item 32(c))

A48. Indicadores que podem sugerir que transações significativas, fora do curso normal de negócios da entidade ou que pareçam de outro modo não usuais podem ter sido contabilizadas com a intenção de produzir informações contábeis fraudulentas ou ocultar apropriação indevida de ativos, incluem:

- A forma de tais transações parece excessivamente complexa (por exemplo, a transação envolve diversas entidades que compõem um grupo consolidado ou terceiros não relacionados).
- A administração não discutiu a natureza e a contabilização de tais transações com os responsáveis pela governança da entidade, e há documentação inadequada.
- A administração está dando mais ênfase à necessidade de tratamento contábil específico do que à razão econômica subjacente da operação.
- Transações que envolvam partes relacionadas não consolidadas, inclusive entidades com propósito específico, não foram adequadamente revisadas ou aprovadas pelos encarregados da governança da entidade.
- Transações que envolvem partes relacionadas não identificadas anteriormente ou partes que não tem a substância ou a capacidade financeira para arcar com a transação sem a ajuda da entidade sob auditoria.

**Avaliação da evidência de auditoria** (ver itens 34 a 37)

A49. A NBC TA 330 requer que o auditor, com base nos procedimentos de auditoria executados e nas evidências de auditoria obtidas, considere se as avaliações dos riscos de distorção relevante no nível das afirmações continuam apropriadas. Esta avaliação é primariamente uma questão qualitativa baseada no julgamento do auditor. Tal avaliação pode fornecer maior subsídio dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e se há necessidade de executar procedimentos adicionais de auditoria ou diferentes. O Apêndice 3 contém exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de fraude.

Procedimentos analíticos perto do final da auditoria para formar a conclusão geral (ver item 32)

A50. A determinação de quais tendências e variações específicas podem indicar risco de distorção relevante decorrente de fraude requer julgamento profissional. Relacionamentos não usuais envolvendo receita e lucros contabilizados no fim do período são particularmente relevantes. Elas poderiam incluir, por exemplo, valores excepcionalmente grandes de lucro registrados

nas últimas semanas do período sob exame, transações não usuais ou ganho que não é compatível com tendências no fluxo de caixa de operações.

Consideração das distorções identificadas (ver itens 35 a 37)

A51. Como a fraude envolve incentivo ou pressão para que se cometa fraude, uma oportunidade percebida para tanto ou uma racionalização do ato, é improvável que um caso de fraude seja uma ocorrência isolada. Portanto, distorções, como numerosas distorções em local específico, embora não tenham efeito cumulativo relevante, podem indicar risco de distorção relevante decorrente de fraude.

A52. As implicações das fraudes identificadas dependem das circunstâncias. Por exemplo, uma fraude sob outros aspectos insignificante pode ser relevante se envolver a alta administração. Em tais circunstâncias, a confiabilidade das evidências anteriormente obtidas pode ser colocada em dúvida, já que pode haver dúvidas a respeito da integridade e veracidade das representações feitas e da autenticidade dos registros e documentos contábeis. Também pode existir a possibilidade de conluio envolvendo empregados, administração ou terceiros.

A53. A NBC TA 450 e a NBC TA 700 estabelecem requisitos e fornecem orientação para a avaliação e disposição das distorções e o efeito na opinião do auditor no relatório do auditor.

**Auditor sem condições de continuar o trabalho** (ver item 38)

A54. Exemplos de circunstâncias excepcionais que podem surgir e que podem colocar em dúvida a capacidade do auditor de continuar a executar a auditoria incluem:

- A entidade não toma a ação apropriada com referência a uma fraude, considerada pelo auditor como necessária nas circunstâncias, mesmo no caso em que a fraude não é relevante para as demonstrações contábeis.
- A consideração do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e dos resultados da auditoria indica risco significativo de fraude relevante e generalizada.
- O auditor tem preocupação significativa quanto à competência ou integridade da administração ou dos responsáveis pela governança.

A55. Por causa da variedade das circunstâncias que podem surgir, não é possível descrever de forma conclusiva quando é apropriado ao auditor se retirar de um trabalho. Fatores que afetam a conclusão do auditor incluem as implicações do envolvimento de membro da administração ou dos responsáveis pela governança (que podem afetar a confiabilidade das representações da administração) e os efeitos para o auditor de continuar o relacionamento com a entidade.

A56. O auditor tem responsabilidade profissional e legal em tais circunstâncias. Em alguns casos, por exemplo, o auditor pode ter o direito ou obrigação de fazer uma declaração ou relatório para a pessoa ou pessoas que contrataram a auditoria ou, em alguns casos, para as autoridades reguladoras. Dada a natureza excepcional das circunstâncias e a necessidade de considerar as exigências legais, o auditor pode considerar apropriado buscar aconselhamento legal durante a decisão de retirar-se ou não de um trabalho e determinar um curso de ação apropriado, inclusive com a possibilidade de comunicação aos acionistas, órgãos reguladores ou outros. (O Código de Ética fornece orientação sobre as comunicações com o auditor que está substituindo o auditor atual)

Considerações específicas para entidade do setor público

A57. No setor público, em muitos casos a opção de retirar-se do trabalho pode não estar disponível para o auditor por causa da natureza do mandato ou de considerações do interesse público.

### **Representações formais (por escrito) (ver item 39)**

A58. A NBC TA 580 estabelece requisitos e fornece orientação sobre a obtenção, na auditoria, de representações apropriadas da administração e, no caso apropriado, dos responsáveis pela governança. Além de reconhecer que eles têm cumprido sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis, é importante que, independentemente do tamanho da entidade, a administração e, no caso apropriado, os responsáveis pela governança, reconheçam sua responsabilidade pelo controle interno desenhado, implementado e mantido para impedir e detectar fraude.

A59. Por causa da natureza da fraude e das dificuldades encontradas pelos auditores na detecção de distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude, é importante que o auditor obtenha representação formal da administração e, no caso apropriado, dos responsáveis pela governança confirmando que eles revelaram ao auditor:

- (a) os resultados da avaliação por parte da administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante como resultado de fraude; e
- (b) seu conhecimento de casos reais, suspeita ou indícios de fraude que afetem a entidade.

### **Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança**

Comunicação à administração (ver item 40)

A60. Quando o auditor obteve evidências de que existe ou pode existir fraude, é importante que o assunto seja levado à atenção de pessoa no nível apropriado da administração tão logo seja praticável. Isso é assim, mesmo que o assunto possa ser considerado não importante (por exemplo, um desfalque mínimo cometido por empregado em um nível inferior na organização da entidade). A determinação de qual nível da administração é o apropriado é questão de julgamento profissional e é afetada por fatores como a probabilidade de conluio e a natureza e magnitude da suspeita de fraude. Normalmente, o nível apropriado da administração está pelo menos um nível acima das pessoas que parecem estar envolvidas na suspeita de fraude.

Comunicação com os responsáveis pela governança (ver item 41)

A61. A comunicação do auditor com os responsáveis pela governança pode ser feita verbalmente ou por escrito. A NBC TA 260 identifica fatores que o auditor considera ao escolher entre comunicar-se verbalmente ou por escrito. Devido à natureza e sensibilidade da fraude que envolve a alta administração, ou da fraude que resulta em distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor relata tais assuntos tempestivamente e pode considerar necessário também relatá-los por escrito.

A62. Em alguns casos, o auditor pode considerar apropriado comunicar-se com os responsáveis pela governança quando ele toma conhecimento de fraude que envolva outros empregados que não os da administração e que não resulte em distorção relevante. Similarmente, os responsáveis pela governança podem desejar ser informados de tais circunstâncias. O processo de comunicação é facilitado se o auditor e os responsáveis pela governança concordam, na etapa inicial da auditoria, quanto à natureza e extensão das comunicações do auditor a esse respeito.

A63. Nas circunstâncias excepcionais em que o auditor tem dúvidas a respeito da integridade ou honestidade da administração ou dos responsáveis pela governança, o auditor pode considerar apropriado obter assistência jurídica para ajudar a determinar o curso de ação apropriado.

Outros assuntos relacionados a fraude (ver item 42)

A64. Outros assuntos relacionados a fraude a serem discutidos com os responsáveis pela governança da entidade podem incluir, por exemplo:

- Preocupações com a natureza, extensão e periodicidade das avaliações da administração dos controles implementados para prevenir e detectar fraude e do risco de que as demonstrações contábeis possam estar distorcidas.
- Falha da administração em enfrentar apropriadamente deficiências significativas identificadas no controle interno ou em responder adequadamente a uma fraude identificada.
- Avaliação pelo auditor do ambiente de controle da entidade, incluindo assuntos referentes à competência e integridade da administração.
- Ações da administração que podem indicar informações contábeis fraudulentas, tais como a seleção e aplicação pela administração de políticas contábeis que possam indicar tentativa da administração de manipular os lucros para enganar os usuários de demonstrações contábeis, influenciando suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.
- Preocupações com a adequação e integridade da autorização de transações que pareçam estar fora do curso normal de negócios.

**Comunicações às autoridades reguladoras e de controle** (ver item 43)

A65. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade das informações do cliente pode impedir que ele relate a fraude a uma parte fora da entidade cliente. Contudo, a responsabilidade legal do auditor e, em certas circunstâncias, o dever de confidencialidade pode ser passado por cima por estatuto, lei ou tribunais de direito. No Brasil, o auditor de instituição financeira tem o dever de relatar a ocorrência de fraude a autoridades de supervisão. Em outros segmentos o auditor também tem dever de relatar distorções nos casos em que a administração e os responsáveis pela governança deixam de adotar ações corretivas.

A66. O auditor pode considerar apropriado obter assistência jurídica para determinar o curso de ação apropriado nas circunstâncias, cujo propósito é verificar os passos necessários ao considerar aspectos de interesse público na fraude identificada.

Considerações específicas para entidade do setor público

A67. No setor público, as exigências para relatar fraude, descobertas ou não durante o processo de auditoria, podem estar sujeitas aos aspectos específicos do mandato de auditoria de lei, regulamentação ou outra autoridade relacionada.

## **Apêndice 1**

**Exemplos de fatores de risco de fraude** (ver item A25)

Os fatores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos de fatores que podem ser enfrentados pelos auditores em uma grande variedade de situações. São apresentados separadamente exemplos relacionados aos dois tipos de fraude relevantes para a consideração do auditor – isto é, informações contábeis fraudulentas e apropriação indevida de ativos. Para cada um destes tipos de fraude, os fatores de risco são classificados ainda com base nas três condições geralmente presentes quando ocorrem distorções relevantes decorrentes de fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Embora os fatores de risco abranjam um amplo leque de situações, eles são apenas exemplos e, portanto, o auditor pode identificar fatores de risco adicionais ou diferentes. Nem todos estes exemplos são relevantes em todas as circunstâncias e alguns podem ter mais ou menos significado em entidades de tamanho diferente ou com características de propriedade ou circunstâncias diferentes. A ordem dos exemplos de fatores de risco fornecidos não se destina a refletir sua importância relativa ou a frequência da ocorrência.

### **Fatores de risco relativos a distorções relevantes de informações contábeis fraudulentas**

Os seguintes são exemplos de fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de informação contábil fraudulenta.

#### *Incentivos/pressões*

A estabilidade financeira ou lucratividade é ameaçada por condições operacionais, econômicas, ramo de negócio ou das condições de operação da entidade como (ou como indicado por):

- Alto nível de competição ou saturação do mercado, acompanhada por declínio da margem de retorno.
- Alta vulnerabilidade a mudanças rápidas, tais como mudanças na tecnologia, na obsolescência de produtos ou nas taxas de juros.
- Declínios significativos na demanda dos clientes e fracassos crescentes dos negócios na indústria ou na economia em geral.
- Prejuízos operacionais que tornam iminente a ameaça de falência, arresto ou oferta de aquisição de controle de forma hostil.
- Fluxos de caixa negativo proveniente das operações ou incapacidade de gerar fluxos de caixa das operações mesmo que reportando lucros e crescimento dos lucros.
- Crescimento rápido ou lucratividade não usual, especialmente em comparação com outras companhias no mesmo ramo de atividade.
- Novas exigências contábeis, estatutárias ou regulamentares.

Existência de pressão excessiva para que a administração cumpra as exigências ou expectativas de terceiros decorrente do que se segue:

- Expectativas de lucratividade ou nível de tendência de analistas de investimentos, investidores institucionais, credores significativos ou outras partes externas (particularmente expectativas indevidamente agressivas ou irrealistas), inclusive expectativas criadas pela administração, por exemplo, em informes de imprensa ou mensagens excessivamente otimistas dos relatórios anuais.
- Necessidade de obter financiamento ou capital adicional para manter a competitividade – inclusive financiamento de gastos importantes com pesquisa e desenvolvimento ou investimento em bens de capital.

- Capacidade marginal de cumprir com as exigências para abertura de capital ou amortização de dívidas ou outros compromissos de dívida (covenants).
- Efeitos adversos reais ou esperados em decorrência da divulgação de resultados negativos em transações pendentes significativas, como combinações de negócios ou prêmios de contrato.

As informações disponíveis indicam que a situação financeira pessoal da administração ou dos responsáveis pela governança é ameaçada pelo desempenho da entidade que decorre do seguinte:

- Interesses financeiros significativos na entidade.
- Partes significativas da remuneração (por exemplo, bônus, opções de compra de ações e participações baseadas em lucros) são contingentes ao cumprimento de metas agressivas para o preço das ações, resultados operacionais, posição patrimonial e financeira ou fluxo de caixa. (Os planos de incentivo da administração podem ser contingentes ao cumprimento de metas relacionadas apenas a certas contas ou atividades selecionadas, embora as contas ou atividades relacionadas possam não ser relevantes para a entidade como um todo.)
- Garantias pessoais de dívida da entidade.

Há pressão excessiva sobre a administração ou pessoal operacional para cumprir as metas financeiras estabelecidas pelos responsáveis pela governança, incluindo metas de incentivo para vendas ou lucratividade.

### *Oportunidades*

A natureza da indústria ou das operações da entidade oferece oportunidades de envolvimento em informações contábeis fraudulentas que podem ter origem no seguinte:

- Operações significativas entre partes relacionadas fora do curso normal de negócios ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por outros auditores.
- Forte presença financeira ou capacidade de dominar certo setor da indústria, a qual permite à entidade ditar termos ou condições a fornecedores ou clientes que podem resultar em operações inadequadas ou não realizadas como entre partes independentes.
- Ativos, passivos, receitas ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam julgamentos subjetivos ou incertezas difíceis de serem corroboradas.
- Transações significativas, não usuais ou altamente complexas, especialmente as próximas do fim do período, que colocam questões difíceis de “substância sobre forma”.
- Operações significativas localizadas ou conduzidas no exterior, em jurisdições em que existem ambientes e culturas de negócios diferentes.
- Uso de intermediários de negócios para os quais parece não haver nenhuma justificativa comercial clara.
- Contas bancárias ou operações significativas com subsidiárias ou filiais em paraísos fiscais para as quais parece não haver nenhuma justificativa clara de negócio.

O monitoramento da administração não é eficaz como resultado do seguinte:

- Concentração de poder da administração em uma única pessoa ou pequeno grupo (em negócio não administrado pelo proprietário) sem controles compensatórios.
- Supervisão geral do processo de informação contábil e controle interno pelos responsáveis pela governança não é eficaz.

Há uma estrutura organizacional complexa ou instável, como evidenciado pelo seguinte:

- Dificuldade para determinar a organização ou indivíduos que têm participação de controle na entidade.
- Estrutura organizacional excessivamente complexa envolvendo entidades jurídicas ou linhas de autoridade gerenciais não usuais.
- Alta rotatividade da alta administração, departamento jurídico ou dos responsáveis pela governança.

Os componentes do controle interno são deficientes como resultado do seguinte:

- Monitoramento inadequado dos controles, inclusive dos controles automatizados e dos controles sobre as informações contábeis intermediárias (quando há requisito de reporte externo).
- Altas taxas de rotatividade ou emprego de empregados de contabilidade, auditoria interna ou tecnologia da informação que não são eficazes.
- Sistemas de contabilidade e informações que não são eficazes, inclusive situações que envolvam deficiências significativas no controle interno.

#### *Atitudes/racionalizações*

- Comunicação, implementação, suporte ou aplicação dos valores ou padrões éticos da entidade pela administração, ou a comunicação de valores ou padrões éticos inadequados, que não são eficazes.
- Participação ou preocupação excessiva da administração não financeira com a seleção de políticas contábeis ou com a determinação de estimativas significativas.
- Histórico conhecido de violação das leis de títulos e valores mobiliários ou de outras leis e regulamentações, ou ações contra a entidade, sua alta administração ou os responsáveis pela governança, alegando fraude ou violação de leis e regulamentos.
- Interesse excessivo da administração por manter ou aumentar o preço das ações ou tendência de ganhos da entidade.
- Prática, pela administração, de se comprometer com analistas, credores e outras partes no cumprimento de projeções agressivas ou irrealistas.
- Omissão da administração em remediar, de forma tempestiva, deficiências relevantes conhecidas nos controles internos.
- Interesse da administração em empregar meios inadequados para diminuir indevidamente o resultado por motivações tributárias.
- Moral baixa entre os membros da alta administração.
- Proprietário-administrador não faz nenhuma distinção entre suas transações pessoais e as do negócio.
- Disputas entre acionistas em entidade que não é uma companhia aberta.
- Tentativas recorrentes da administração de justificar contabilização marginal ou inadequada com base na materialidade.
- Relacionamento entre a administração e o auditor atual ou seu predecessor é tensa, como exibido das seguintes maneiras:

- disputas freqüentes com o auditor atual ou o anterior a respeito de assuntos de contabilidade, auditoria ou relatórios;
- exigências irracionais ao auditor, tais como limitações de tempo irreais para a conclusão da auditoria ou emissão do relatório do auditor;
- restrições ao auditor que limitam inadequadamente o acesso a pessoas ou informações ou a capacidade de comunicação eficaz com os responsáveis pela governança;
- conduta autoritária no trato com o auditor, especialmente quando envolve tentativas de influenciar o alcance do trabalho do auditor ou a seleção ou manutenção dos empregados designados ou consultados sobre o trabalho de auditoria.

### **Fatores de risco decorrentes de distorções originárias de apropriação indevida de ativos**

Fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de apropriação indevida de ativos também são classificados segundo as três condições geralmente presentes quando há fraude: incentivo/pressão, oportunidade e atitude/racionalização. Alguns dos fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas também podem estar presentes quando ocorrerem distorções originárias de apropriação indevida de ativos. Por exemplo, o monitoramento ineficaz da administração e outras deficiências no controle interno podem estar presentes quando existirem distorções decorrentes de informação contábil fraudulenta ou apropriação indevida de ativos.

#### *Incentivos/Pressões*

Obrigações financeiras pessoais podem criar pressão sobre a administração ou empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis de roubo para que se apropriem indevidamente de tais ativos. Relacionamentos adversos entre a entidade e empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis de roubo podem motivar esses empregados a apropriar-se indevidamente de tais ativos. Por exemplo, relações adversas podem ser criadas pelo seguinte:

- Demissões conhecidas ou previstas de empregados.
- Mudanças recentes ou previstas na forma de remuneração ou nos planos de benefícios dos empregados.
- Promoção, remuneração ou outras recompensas incompatíveis com as expectativas.

#### *Oportunidades*

Certas características ou circunstâncias podem aumentar a suscetibilidade dos ativos à apropriação indevida. Por exemplo, as oportunidades de apropriação indevida de ativos aumentam quando existe o seguinte:

- Grandes quantias de dinheiro em mão ou processadas.
- Itens de estoque com tamanho pequeno, com alto valor ou em alta procura.
- Ativos facilmente conversíveis, tais como títulos ao portador, diamantes ou chips de computador.
- Ativos fixos de tamanho pequeno, comercializáveis ou sem identificação clara de propriedade.

O controle interno inadequado sobre os ativos pode aumentar a suscetibilidade de apropriação indevida dos ativos. Por exemplo, a apropriação indevida de ativos pode ocorrer por causa do seguinte:

- Segregação inadequada de funções ou de verificações independentes.

- Supervisão geral inadequada dos gastos da alta administração, tais como viagens e outros reembolsos.
- Supervisão geral inadequada pela administração dos empregados responsáveis por ativos, por exemplo, supervisão ou monitoramento inadequado de locais remotos.
- Investigação inadequada da vida pregressa de candidatos a empregos com acesso a ativos.
- Registros inadequados referentes aos ativos.
- Sistema inadequado de autorização e aprovação de operações (por exemplo, em compras).
- Salvaguardas físicas inadequadas de dinheiro, investimento, estoque ou ativos fixos.
- Falta de conciliação completa e tempestiva de ativos.
- Falta de documentação tempestiva e apropriada de transações, por exemplo, créditos por devolução de mercadoria.
- Falta de férias obrigatórias para empregados que executam funções-chave de controle.
- Entendimento inadequado de tecnologia da informação pela administração, o que possibilita aos empregados de tecnologia da informação perpetrar apropriação indevida.
- Controles inadequados para o acesso a registros automatizados, incluindo os controles e o exame dos registros de eventos dos sistemas computadorizados.

#### *Atitudes/racionalizações*

- Falta de consideração em relação à necessidade de monitorar ou reduzir riscos relacionados com apropriações indevidas de ativos.
- Falta de consideração em relação ao controle interno sobre apropriação indevida de ativos por burlar os controles existentes ou por omissão em tomar medidas corretivas sobre deficiências no controle interno.
- Conduta que indique desagrado ou insatisfação com a entidade ou o tratamento de seus empregados.
- Mudanças na conduta ou estilo de vida que possam indicar que ativos foram indevidamente apropriados.
- Tolerância de pequenos roubos.

## **Apêndice 2**

### **Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude** (ver item A40)

Os seguintes são exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante devido a fraude resultante de informações contábeis fraudulentas e de apropriação indevida de ativos. Embora esses procedimentos abranjam um amplo leque de situações, eles são apenas exemplos e, portanto, podem não ser os mais apropriados ou necessários em cada circunstância. A ordem dos procedimentos ilustrativos não reflete necessariamente a ordem de importância e nem tampouco pretende refletir sua importância relativa.

#### **Consideração no âmbito das afirmações**

As respostas específicas à avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude variam dependendo dos tipos ou combinações de fatores de risco de fraude ou condições identificadas, e as classes de operações, saldos contábeis, divulgações e afirmações que eles possam afetar.

Os seguintes são exemplos específicos de respostas:

- Visitar locais ou executar certos testes de surpresa, sem anúncio prévio. Por exemplo, observar o estoque em locais onde a presença do auditor não foi previamente anunciada, efetuar contagem de caixa em data não anunciada, sem anúncio prévio.
- Solicitar que os estoques sejam contados no fim do período sob exame ou em data próxima do fim do período para minimizar o risco de manipulação dos saldos no período entre a data da conclusão da contagem e o fim do período.
- Alterar a abordagem da auditoria no ano corrente. Por exemplo, entrar em contato com clientes e fornecedores importantes, verbalmente, além de enviar confirmação escrita, enviar solicitações de confirmação a uma parte específica na organização ou buscar informações adicionais e diferentes.
- Executar uma revisão detalhada dos lançamentos de ajuste de fim de trimestre ou fim de exercício e investigar qualquer um que pareça não usual quanto à natureza ou valor.
- Para transações significativas e não usuais, particularmente as ocorridas no fim ou perto do fim do período sob exame, investigar a possibilidade de envolverem partes relacionadas e as fontes dos recursos financeiros que sustentam as transações.
- Executar procedimentos analíticos substantivos usando dados não agregados. Por exemplo, comparar vendas e custo de vendas por local, linha de negócio ou mês com as expectativas desenvolvidas pelo auditor.
- Conduzir entrevistas de empregados envolvidos em áreas em que o risco de distorção relevante decorrente de fraude foi identificado, para obter a perspectiva deles a respeito do risco e se, ou como, os controles mitigam o risco.
- Quando outros auditores independentes estão auditando as demonstrações contábeis de uma ou mais subsidiárias, divisões ou filiais, discutir com eles a extensão do trabalho necessário a ser executado para enfrentar o risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude originária de transações e atividades entre estes componentes.
- Se o trabalho de especialista torna-se particularmente significativo no que diz respeito a um item da demonstração contábil com risco de distorção avaliado como alto, decorrente de fraude, executar procedimentos adicionais relativos a algumas ou todas as premissas, métodos ou descobertas do especialista para determinar que as descobertas são razoáveis ou envolver outro especialista para atingir esse propósito.
- Executar procedimentos de auditoria para analisar contas de abertura nos balanços das demonstrações contábeis auditadas anteriormente para avaliar, com o benefício da visão em retrospecto, como foram solucionados certos assuntos envolvendo estimativas contábeis e julgamentos, por exemplo, uma provisão para devolução de mercadorias.
- Executar procedimentos em contas ou outras conciliações elaboradas pela entidade, considerando inclusive conciliações realizadas em períodos intermediários.
- Aplicar técnicas assistidas por computador, como prospecção de dados para testes em busca de anomalias em uma população.
- Testar a integridade de registros e operações processados em sistema computadorizado.

- Buscar evidências de auditoria adicionais em fontes fora da entidade sendo auditada.

### **Respostas específicas – Distorção resultante de informações contábeis fraudulentas**

Exemplos de respostas às avaliações do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de informações contábeis fraudulentas são como a seguir:

#### *Reconhecimento de receita*

- Executar procedimentos analíticos substantivos relacionados a receitas usando dados não agregados, por exemplo, comparando a receita relatada por mês e por linha de produto ou segmento de negócio durante o período de reporte corrente com períodos anteriores comparáveis. Técnicas de auditoria assistidas por computador podem ser úteis na identificação de relações ou operações de receita não usuais ou inesperadas.
- Confirmar junto aos clientes certos termos contratuais relevantes e a ausência de acordos paralelos, porque a contabilização apropriada muitas vezes é influenciada por tais termos ou acordos e a base para descontos ou o período ao qual se relacionam muitas vezes é mal documentado. Por exemplo, os critérios de aceitação, os termos de entrega e pagamento, a ausência de obrigações futuras ou contínuas de fornecedor, direito de devolução, valores de revenda garantidos e previsões para cancelamento ou reembolso muitas vezes são relevantes em tais circunstâncias.
- Indagações junto ao pessoal de vendas e marketing ou do departamento jurídico a respeito de vendas ou remessas perto do fim do período e de seu conhecimento de quaisquer termos ou condições não usuais associados a essas transações.
- Estar fisicamente presente em um ou mais locais no fim do período para observar a expedição de bens ou sua preparação para expedição (ou devoluções aguardando processamento), assim como executar outros procedimentos de corte apropriados para vendas e estoque.
- Para as situações em que transações de receita são eletronicamente iniciadas, processadas e registradas, testar os controles para determinar se eles fornecem garantia de que as transações de receita registradas ocorreram e estão adequadamente registradas.

#### *Quantidades do estoque*

- Examinar os registros de estoque da entidade para identificar locais que exijam atenção específica durante ou após a contagem física do estoque.
- Observar contagens físicas de estoque em certas localidades sem anúncio prévio ou conduzir contagens físicas de estoque em todos os locais na mesma data.
- Conduzir contagens de estoque no fim ou perto do fim do período de reporte para minimizar o risco de manipulação inadequada durante o período entre a contagem e o fim do período sob exame.
- Executar procedimentos adicionais durante a observação da contagem física de estoques. Por exemplo, examinar mais rigorosamente o conteúdo de itens encaixotados, a maneira como os itens são empilhados (por exemplo, quadrados vazios) ou etiquetados e a qualidade (isto é, pureza, grau ou concentração) de substâncias líquidas como perfumes ou substâncias químicas especiais. Usar o trabalho de especialista pode ser útil neste aspecto.
- Comparar as quantidades para o período corrente com períodos anteriores por classe ou categoria de estoque, local ou outros critérios, ou comparação de quantidades contadas com registros de estoques.

- Usar técnicas de auditoria assistidas por computador para testar adicionalmente a compilação das contagens físicas dos estoques, por exemplo, organização por número de etiqueta para testar o controle de etiquetas ou por número de série de item, para testar a possibilidade de omissão ou duplicação de itens.

#### *Estimativas da administração*

- Usar um especialista para desenvolver estimativa independente para comparação com a estimativa da administração.
- Estender as indagações a indivíduos fora da administração e do departamento contábil para corroborar a capacidade e a intenção da administração para realizar planos relevantes para o desenvolvimento da estimativa.

#### **Respostas específicas - Distorções decorrente de apropriação indevida de ativos**

Circunstâncias diferentes ditariam necessariamente respostas diferentes. Normalmente, a resposta de auditoria a um risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude relacionada à apropriação indevida de ativos será dirigida a certos saldos contábeis e classes de operações. Embora algumas das respostas de auditoria observadas nas duas categorias acima possam ser aplicáveis em tais circunstâncias, o alcance do trabalho deve ser ligado às informações específicas a respeito do risco de apropriação indevida que foi identificado.

Exemplos de respostas à avaliação do auditor do risco de distorções relevantes decorrentes de apropriação indevida de ativos são como a seguir:

- Contar dinheiro ou títulos mobiliários no fim ou perto do fim do período.
- Confirmar diretamente com os clientes a atividade das contas (inclusive notas de crédito e devolução de vendas, assim como datas em que os pagamentos foram feitos) para o período sob auditoria.
- Analisar as recuperações de contas baixadas.
- Analisar as falta de estoques por local ou tipo de produto.
- Comparar índices-chave de estoques para o padrão do setor de atividade.
- Rever a documentação comprobatória para reduções nos registros de estoque perpétuos.
- Executar por computador comparação da lista de fornecedores com a lista de empregados para identificar correspondências de endereços ou números de telefone.
- Executar busca computadorizada de registros de folha de pagamento para identificar endereços, identificação de empregados ou números fiscais ou de contas bancárias duplicadas.
- Rever arquivos de pessoal em busca dos que contêm pouca ou nenhuma evidência de atividade, por exemplo, falta de avaliações de desempenho.
- Analisar descontos de vendas e devoluções em busca de padrões ou tendências incomuns.
- Confirmar termos específicos de contratos com terceiros.
- Obter evidências de que os contratos estão sendo executados em conformidade com os seus termos.
- Rever a adequação de despesas grandes e não usuais.
- Rever a autorização e valor contábil de empréstimos à alta administração e de partes relacionadas.

- Rever o nível e a adequação dos relatórios de gastos apresentados pela alta administração.

## Apêndice 3

### **Exemplos de circunstâncias que indicam a possibilidade de fraude** (ver item A49)

O que se segue são exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante resultante de fraude.

Discrepâncias nos registros contábeis, incluindo:

- Transações que não são registradas de maneira completa ou tempestiva ou que são registradas inadequadamente no que se refere ao seu valor, período contábil, classificação ou política da entidade.
- Saldos ou transações sem suporte ou autorização.
- Ajustes de última hora que afetem significativamente os resultados.
- Evidência de acesso de empregados a sistemas e registros incompatível com o necessário para a execução de suas funções autorizadas.
- Informações sobre indícios de fraude que chegam ao auditor.

Evidências conflitantes ou ausentes, incluindo:

- Documentos perdidos.
- Documentos que parecem ter sido alterados.
- Indisponibilidade de outros documentos que não sejam documentos fotocopiados ou transmitidos eletronicamente quando a existência de documentos na forma original é esperada.
- Itens significativos não explicados nas conciliações.
- Mudanças não usuais nos balanços ou mudanças em tendências ou em importantes índices ou relacionamentos entre itens das demonstrações contábeis – por exemplo, contas a receber que crescem mais rápido do que as receitas.
- Respostas incoerentes, vagas ou não plausíveis da administração ou de empregados, decorrentes de indagações ou de procedimentos analíticos.
- Discrepâncias não usuais entre os registros da entidade e as respostas de confirmação.
- Grande número de lançamentos de crédito e outros ajustes feitos nos registros de contas a receber.
- Diferenças não explicadas ou inadequadamente explicadas entre o controle analítico de contas a receber e o razão, ou entre os extratos/confirmações de saldos dos clientes e o controle analítico de contas a receber.
- Cheques cancelados perdidos ou não existentes em circunstâncias em que cheques cancelados normalmente são devolvidos à entidade junto com o extrato bancário.
- Estoque ou ativos físicos desaparecidos de magnitude significativa.
- Evidências eletrônicas indisponíveis ou perdidas, incompatíveis com as práticas ou políticas de retenção de registros da entidade.

- Menos respostas a confirmações do que o previsto ou mais respostas do que o previsto.
- Incapacidade de apresentar evidências de desenvolvimento de sistemas-chave, teste nas mudanças de programa e atividades de implementação de mudanças e lançamentos no sistema do ano corrente.

Relações problemáticas ou não usuais entre o auditor e a administração, incluindo:

- Recusa de acesso a registros, instalações, certos empregados, clientes, vendedores, ou outros junto aos quais poderiam ser procuradas evidências de auditoria.
- Pressões de tempo indevidas impostas pela administração para solucionar assuntos complexos ou contenciosos.
- Queixas da administração a respeito da condução da auditoria ou intimidação de membros da equipe pela administração, especialmente no que se refere à avaliação crítica pelo auditor das evidências de auditoria ou na solução de discordâncias potenciais com a administração.
- Atrasos não usuais da entidade no fornecimento das informações solicitadas.
- Relutância em facilitar o acesso do auditor a arquivos eletrônicos centrais para os testes que usam técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Recusa de acesso a pessoal e instalações centrais de TI, incluindo pessoal de segurança, operações e desenvolvimento de sistemas.
- Relutância em acrescentar ou revisar divulgações nas demonstrações contábeis para torná-las mais completas e compreensíveis.
- Relutância em enfrentar tempestivamente deficiências identificadas no controle interno.

Outros

- Relutância da administração em permitir que o auditor se encontre a sós com os responsáveis pela governança.
- Políticas contábeis que parecem estar em desacordo com as normas da indústria.
- Mudanças freqüentes em estimativas contábeis que não parecem resultar de mudanças de circunstâncias.
- Tolerância de violações ao código de conduta da entidade.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.208/09

*Aprova a NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 250 – “Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 250.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 250 – CONSIDERAÇÃO DE LEIS E REGULAMENTOS NA AUDITORIA DE**  
**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Efeitos de leis e regulamentos	2
Responsabilidade pela conformidade com leis e regulamentos	3 – 8
Data de vigência	9
<b>OBJETIVO</b>	10
<b>DEFINIÇÃO</b>	11
<b>REQUISITOS</b>	
Consideração pelo auditor da conformidade com leis e regulamentos	12 – 17
Procedimentos de auditoria quando da identificação ou suspeita de não conformidade	18 – 21
Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade	22 – 28
Documentação	29
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Responsabilidade pela conformidade com leis e regulamentos	A1 – A6
Consideração pelo auditor da conformidade com leis e regulamentos	A7 – A12
Procedimentos de auditoria quando da identificação ou suspeita de não conformidade	A13 – A18
Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade	A19 – A20
Documentação	A21
Esta Norma deve ser lida em conjunto 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 pela consideração de leis e regulamentos ao executar a auditoria de demonstrações contábeis. Esta Norma não se aplica a outros trabalhos de asseguarção em que o auditor seja especificamente contratado para testar e relatar separadamente sobre a conformidade com leis ou regulamentos específicos.

## Efeitos de leis e regulamentos

2. O efeito de leis e regulamentos sobre as demonstrações contábeis varia consideravelmente. As leis e regulamentos aos quais a entidade está sujeita constituem a estrutura legal e regulamentar. As disposições de algumas leis ou regulamentos têm efeito direto sobre as demonstrações contábeis no sentido de que determinam os valores e as divulgações reportadas nas demonstrações contábeis da entidade. Outras leis ou regulamentos requerem conformidade pela administração ou estabelecem as disposições sob as quais a entidade tem permissão para conduzir seus negócios, mas não têm efeito direto sobre as demonstrações contábeis da entidade. Algumas entidades operam em setores altamente regulamentados (como bancos). Outras estão sujeitas apenas às muitas leis e regulamentos que se relacionam geralmente aos aspectos operacionais do negócio (tais como os relacionados com segurança e saúde ocupacional e igual oportunidade de emprego). A não conformidade com leis e regulamentos pode resultar em multas, litígio ou outras consequências para a entidade e que podem ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

### Responsabilidade pela conformidade com leis e regulamentos (ver itens A1 a A6)

3. É responsabilidade da administração, sob a supervisão dos responsáveis pela governança, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com as disposições de leis e regulamentos, inclusive a conformidade com as disposições de leis e regulamentos que determinam os valores e divulgações reportadas nas demonstrações contábeis da entidade.

### Responsabilidade do auditor

4. Os requisitos desta Norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação de distorção relevante das demonstrações contábeis pela não conformidade com leis e regulamentos. Contudo, o auditor não é responsável pela prevenção e pela não conformidade e não se pode esperar que detecte a não conformidade com todas as leis e regulamentos.
5. O auditor é responsável pela obtenção de segurança razoável de que as demonstrações contábeis, consideradas como um todo, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro (NBC TA 200, item 5). Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, o auditor deve levar em conta a estrutura legal e regulamentar aplicável. Em decorrência das limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas demonstrações contábeis possam não ser detectadas, apesar de a auditoria ser adequadamente planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51). No contexto das leis e regulamentos, os efeitos potenciais de limitações inerentes à capacidade do auditor de detectar distorções relevantes são maiores por razões como as seguintes:
  - existem muitas leis e regulamentos, relacionados principalmente a aspectos operacionais da entidade, que geralmente não afetam as demonstrações contábeis e não são capturadas pelos sistemas de informação da entidade relevantes para as informações contábeis;
  - a não conformidade pode envolver conduta destinada a ocultar as distorções relevantes, como conluio, falsificação, abstenção deliberada no registro de transações, transgressão dos controles ou representações imprecisas e intencionais da administração;
  - se um ato constitui não conformidade, em última instância, é um assunto a ser determinado legalmente por um tribunal de justiça.

Normalmente, quanto mais distante a não conformidade estiver dos eventos e transações refletidos nas demonstrações contábeis, menos provável é que o auditor tome conhecimento disso ou reconheça a não conformidade.

6. Esta Norma distingue a responsabilidade do auditor em relação à conformidade de duas categorias diferentes de leis e regulamentos, como segue:
  - (a) as disposições daquelas leis e regulamentos reconhecidos geralmente como tendo efeito direto na determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis, tais como leis e regulamentos para impostos e planos de pensão (ver item 13); e
  - (b) outras leis e regulamentos sem efeito direto na determinação dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis, mas cuja conformidade pode ser fundamental para os aspectos operacionais do negócio, para a capacidade da entidade de continuar com os negócios ou para evitar penalidades relevantes (por exemplo, a conformidade com os termos de uma licença de operação, a conformidade com as exigências regulamentares de solvência ou a conformidade com os regulamentos ambientais); a não conformidade com tais leis e regulamentos, portanto, pode ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis (ver item 14).
7. Nesta Norma, são especificadas exigências diferentes para cada uma das categorias de leis e regulamentos mencionados anteriormente. Para a categoria mencionada no item 6(a), a responsabilidade do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à conformidade com as disposições das leis e regulamentos. Para a categoria mencionada no item 6(b), a responsabilidade do auditor limita-se a executar os procedimentos de auditoria especificados para ajudar a identificar não conformidades com essas leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.
8. Esta Norma requer que o auditor permaneça atento para a possibilidade de que outros procedimentos de auditoria aplicados com o fim de formar a opinião sobre as demonstrações contábeis possam levar ao seu conhecimento casos de suspeita ou identificação de não conformidade. Manter uma postura de ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, como requerido pela NBC TA 200, item 15, é importante nesse contexto, dada a extensão das leis e regulamentos que afetam a entidade.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

10. Os objetivos do auditor são:
  - (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à conformidade com as disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos por ter efeito direto na determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis;
  - (b) executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis; e
  - (c) responder adequadamente à não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos identificados durante a auditoria.

## **Definição**

11. Para os fins desta Norma, *não conformidade* são atos de omissão ou cometimento pela entidade, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. Tais atos incluem transações realizadas por ou em nome da entidade, ou em representação da entidade, pelos responsáveis pela governança, administração ou empregados. A não conformidade não inclui conduta imprópria pessoal (não relacionada às atividades de negócios da entidade) dos responsáveis pela governança, administração ou empregados da entidade.

## **Requisitos**

### **Consideração pelo auditor da conformidade com leis e regulamentos**

12. Como parte da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, conforme a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 15, o auditor deve obter entendimento geral:
  - (a) da estrutura legal e regulamentar aplicável à entidade e à atividade ou setor de atividade em que a entidade opera; e
  - (b) como a entidade está cumprindo com essa estrutura (ver item A7).
13. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente referente à conformidade com as disposições legais e regulamentares geralmente reconhecidas por terem efeito direto sobre a determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis (ver item A8).
14. O auditor deve executar os seguintes procedimentos de auditoria para ajudar a identificar casos de não conformidade de outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis:
  - (a) indagações junto à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, para determinar se a entidade tem cumprido com tais leis e regulamentos; e
  - (b) inspeção de correspondência, se houver, com as autoridades responsáveis por licenciamento e regulamentação (ver itens A9 e A10).
15. Durante a auditoria, o auditor deve permanecer atento para a possibilidade de outros procedimentos de auditoria aplicados que possam levar ao conhecimento do auditor casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade de leis e regulamentos (ver item A11).
16. O auditor deve solicitar à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, que forneçam representações formais de que todos os casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com as leis e regulamentos, cujos efeitos devam ser considerados na elaboração das demonstrações contábeis foram divulgados ao auditor independente (ver item A12).
17. Na ausência de não conformidade identificada ou suspeita, não se requer que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria referentes à conformidade pela entidade das leis e regulamentos a não ser os expostos nos itens 12 a 16.

### **Procedimentos de auditoria quando da identificação ou suspeita de não conformidade**

18. Se o auditor tomar conhecimento de informações referentes a um caso de não conformidade ou a suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, o auditor deve obter (ver item A13):
  - (a) o entendimento da natureza do ato e das circunstâncias em que ele ocorreu; e
  - (b) informações adicionais para avaliar o possível efeito sobre as demonstrações contábeis (ver item A14).
19. Se o auditor suspeitar de não conformidade, ele deve discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança. Se a administração ou, quando apropriado, os responsáveis pela governança, não fornecerem informações suficientes que comprovem que a entidade está cumprindo as leis e regulamentos e, no julgamento do auditor, o efeito da suspeita de não conformidade puder ser relevante para as demonstrações contábeis, ele deve considerar a necessidade de obter assessoria legal (ver itens A15 a 16).
20. Se não puderem ser obtidas informações suficientes a respeito da suspeita de não conformidade, o auditor deve avaliar o efeito, em sua opinião, da falta de evidência de auditoria apropriada e suficiente.
21. O auditor deve avaliar as implicações da não conformidade em relação com outros aspectos da auditoria, inclusive a avaliação de risco do auditor e a confiabilidade das representações formais, tomando ação apropriada (ver itens A17 e A18).

### **Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade**

#### Comunicação de não conformidade aos responsáveis pela governança

22. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade e, portanto, tenham conhecimento de assuntos que envolvam não conformidades identificadas ou suspeitas já comunicadas pelo auditor (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança) este deve comunicar aos responsáveis pela governança assuntos que envolvam não conformidade com as leis e regulamentos de que o auditor tenha tomado conhecimento durante a auditoria, exceto quando tais assuntos forem claramente sem consequência.
23. Se o auditor, segundo seu julgamento, acreditar que a não conformidade mencionada no item 22 é intencional e relevante, ele deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança tão logo seja praticável.
24. Se o auditor suspeitar que a administração ou os responsáveis pela governança estão envolvidos na não conformidade, o auditor deve comunicar o assunto ao nível de autoridade imediatamente superior da entidade, se existir, como, por exemplo, o comitê de auditoria ou o órgão de supervisão geral. Quando não houver autoridade superior, ou se o auditor acreditar que essa comunicação não será eficaz, ou se estiver em dúvida quanto a quem comunicar, ele deve considerar a necessidade de obter assessoria legal.

#### Comunicação de não conformidade no relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis

25. Se o auditor concluir que a não conformidade tem efeito relevante sobre as demonstrações contábeis e não foi adequadamente refletido nas demonstrações contábeis, o auditor, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, itens 7 e 8, deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa sobre as demonstrações contábeis.

26. Se o auditor for impedido pela administração ou pelos responsáveis pela governança de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para avaliar se a não conformidade, que pode ser relevante para as demonstrações contábeis, ocorreu ou se é provável que tenha ocorrido, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis com base na limitação no alcance da auditoria, em conformidade com a NBC TA 705.
27. Se o auditor não consegue determinar se a não conformidade ocorreu por causa de limitações impostas pelas circunstâncias ao invés de pela administração ou pelos responsáveis pela governança, o auditor deve avaliar o efeito na sua opinião em conformidade com a NBC TA 705.

Comunicação de não conformidade à autoridade reguladora

28. Se o auditor identificou ou tem suspeita de não conformidade de leis e regulamentos, ele deve determinar se tem responsabilidade de relatar a não conformidade identificada ou suspeita às partes fora da entidade (ver itens A19 e A20).

### **Documentação**

29. O auditor deve documentar a não conformidade identificada ou suspeita de leis e regulamentos e os resultados da discussão com a administração e, quando aplicável, com os responsáveis pela governança e outras partes fora da entidade (ver item A21).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Responsabilidade da administração pela conformidade com leis e regulamentos (ver item 3)**

- A1. É responsabilidade da administração, com a supervisão geral dos encarregados pela governança, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com leis e regulamentos. Leis e regulamentos podem afetar as demonstrações contábeis de uma entidade de diferentes maneiras: por exemplo, mais diretamente, eles podem afetar divulgações específicas exigidas da entidade nas demonstrações contábeis ou podem determinar a estrutura de relatório financeiro aplicável. Eles também podem estabelecer certos direitos e obrigações legais da entidade, alguns dos quais são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade. Além disso, leis e regulamentos podem impor penalidades em casos de não conformidade.
- A2. Seguem exemplos dos tipos de política e procedimentos que a entidade pode implementar para auxiliar na prevenção e detecção de não conformidade com leis e regulamentos:
  - monitoramento de requisitos legais para assegurar que procedimentos operacionais sejam planejados para cumprir esses requisitos;
  - instituição ou operação de sistemas apropriados de controle interno;
  - desenvolvimento, divulgação e acompanhamento de código de conduta;
  - confirmação que os empregados sejam adequadamente treinados e entendam o código de conduta;

- monitorar a conformidade do código de conduta e agir apropriadamente para disciplinar os empregados que deixem de cumpri-lo;
- contratação de assessores legais para auxiliar o monitoramento de requisitos legais;
- manutenção de controle das leis e regulamentos importantes que a entidade tenha que cumprir no seu setor de atividade e registro de ocorrências.

Em entidades de grande porte, essas políticas e procedimentos podem ser suplementados pela atribuição de responsabilidades apropriadas aos seguintes:

- função de auditoria interna;
- comitê de auditoria;
- função de controle interno para monitorar a conformidade com leis e regulamentos (*compliance*).

Responsabilidade do auditor (ver itens 4 a 8)

- A3. A não conformidade da entidade com leis e regulamentos pode resultar em uma distorção relevante das demonstrações contábeis. A detecção de não conformidade, independentemente da materialidade, pode afetar outros aspectos da auditoria, inclusive, por exemplo, a consideração pelo auditor da integridade da administração ou dos empregados.
- A4. Se um ato constitui não conformidade com leis e regulamentos é um assunto de determinação legal, que normalmente está além da competência profissional do auditor. Contudo, o treinamento, experiência e entendimento da entidade e de seu setor de atividade pelo auditor podem fornecer uma base para que reconheça que alguns atos de que o auditor toma conhecimento podem constituir não conformidade com leis e regulamentos.
- A5. De acordo com exigências legais específicas, pode-se exigir especificamente que o auditor, como parte da auditoria das demonstrações contábeis, comunique se a entidade cumpre certas disposições de leis ou regulamentos. Nessas circunstâncias, a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item 38 e a NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais, item 11, estabelecem como essas responsabilidades de auditoria são tratadas no relatório do auditor. Além disso, quando há requisitos estatutários específicos, pode ser necessário que a auditoria planeje a inclusão de testes apropriados de conformidade com essas disposições de leis e regulamentos.

Considerações específicas para entidades do setor público

- A6. No setor público, pode haver responsabilidades adicionais de auditoria no que diz respeito à consideração de leis e regulamentos que possam estar relacionados à auditoria de demonstrações contábeis ou que possam se estender a outros aspectos das operações da entidade.

### **Consideração pelo auditor da conformidade com leis e regulamentos**

Obtenção de entendimento da estrutura legal e regulamentar (ver 12)

- A7. Para obter entendimento geral da estrutura legal e regulamentar e de como a entidade cumpre com essa estrutura, o auditor pode, por exemplo:

- usar o entendimento existente do auditor a respeito do setor de atividade, regulamentos e outros fatores externos da entidade;
- atualizar o entendimento das leis e regulamentos que determinam diretamente os valores e divulgações nas demonstrações contábeis;
- indagar aos administradores a respeito de outras leis e regulamentos que possam ter efeito significativo sobre as operações da entidade;
- indagar aos administradores a respeito da política e procedimentos da entidade no que se refere à conformidade com leis e regulamentos; e
- indagar aos administradores a respeito da política e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar ações litigiosas.

Leis e regulamentos geralmente reconhecidos com efeito direto sobre a determinação de valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis (ver item 13)

A8. Certas leis e regulamentos são claramente estabelecidos, conhecidos da entidade e dentro do setor da entidade, bem como relevantes para as demonstrações contábeis da entidade (como descrito no item 6(a)). Essas leis e regulamentos podem incluir, por exemplo, os que se relacionam com:

- a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis;
- assuntos específicos do setor de atividade quanto às demonstrações contábeis;
- contabilização de transações de contratos governamentais; ou
- o provisionamento ou reconhecimento de despesas para imposto de renda ou custos de pensão.

Algumas previsões nessas leis e regulamentos podem ser diretamente relevantes para afirmações específicas nas demonstrações contábeis (por exemplo, a adequação de provisão para imposto de renda), ao passo que outras podem ser diretamente relevantes para as demonstrações contábeis como um todo (por exemplo, as demonstrações exigidas que constituem um conjunto completo de demonstrações contábeis). O objetivo do requisito no item 13 é para que o auditor obtenha evidência de auditoria suficiente e apropriada a respeito da determinação dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis de acordo com previsões relevantes dessas leis e regulamentos.

A não conformidade com outras previsões dessas leis e regulamentos ou com outras leis e regulamentos pode resultar em multas, litígio ou outras consequências para a entidade, cujos custos podem requerer provisão nas demonstrações contábeis, mas que não se considera terem efeito direto sobre as demonstrações contábeis como descrito no item 6(a).

Procedimentos para identificação de casos de não conformidade – outras leis e regulamentos (ver item 14)

A9. Outras leis e regulamentos podem requerer atenção específica do auditor por terem efeito fundamental sobre as operações da entidade (como descrito no item 6(b)). A não conformidade de leis e regulamentos que têm efeito fundamental sobre as operações da entidade pode fazer a entidade cessar suas operações ou colocar em dúvida a continuidade dos negócios. Por exemplo, a não conformidade de exigências da licença da entidade ou outro direito de realizar suas operações pode ter tal impacto (por exemplo, no caso de um banco, a não conformidade de exigências de capital ou investimento). Também há muitas leis e regulamentos relacionados principalmente aos aspectos operacionais da entidade que

geralmente não afetam as demonstrações contábeis e não são capturados pelos sistemas de informações relevantes para as demonstrações contábeis da entidade.

A10. Como consequência de outras leis ou regulamentos sobre demonstrações contábeis podem variar dependendo das operações da entidade, os procedimentos de auditoria exigidos pelo item 14 destinam-se a levar ao conhecimento do auditor casos de não conformidade com leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

Não conformidade constatada pelo auditor mediante outros procedimentos de auditoria (ver item 15)

A11. Os procedimentos de auditoria aplicados para a formação da opinião sobre as demonstrações contábeis podem levar ao conhecimento do auditor casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos. Por exemplo, tais procedimentos de auditoria podem incluir:

- leitura de minutas;
- indagação a administração da entidade e os assessores legais internos ou externos a respeito de litígios, ações e autuações; e
- execução de testes substantivos de detalhes de classes de transações, saldos contábeis ou divulgações.

Representações formais (ver item 16)

A12. Como o efeito de leis e regulamentos sobre as demonstrações contábeis pode variar consideravelmente, as representações formais fornecem as evidências de auditoria necessárias a respeito do conhecimento pela administração de não conformidade com leis e regulamentos, identificada ou suspeita, cujos efeitos possam ser relevantes sobre as demonstrações contábeis. Contudo, as representações formais sozinhas não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente e, portanto, não afetam a natureza e extensão de outras evidências de auditoria a serem obtidas pelo auditor (NBC TA 580 – Representações Formais, item 4).

### **Procedimentos de auditoria quando da identificação ou suspeita de não conformidade**

Indicações de não conformidade com leis e regulamentos (ver item 18)

A13. Se o auditor toma conhecimento da existência dos seguintes assuntos, ou de informações a respeito deles pode ser uma indicação de não conformidade com leis e regulamentos:

- investigações de órgãos reguladores e autoridades governamentais ou pagamento de multas e penalidades;
- pagamentos por serviços não especificados ou empréstimos para consultores, partes relacionadas, empregados ou empregados do governo;
- comissões de venda ou taxas de agente que pareçam excessivas em relação às geralmente pagas pela entidade ou no seu ramo de atividade ou aos serviços efetivamente recebidos;
- aquisições a preços significativamente acima ou abaixo do preço de mercado;
- pagamentos não usuais em dinheiro, compras na forma de cheques pagáveis ao portador ou transferências para contas bancárias numeradas;
- transações não usuais com companhias registradas em paraísos fiscais;

- pagamentos por bens ou serviços feitos em outro país que não aquele de onde se originaram os bens ou serviços;
- pagamentos sem a devida documentação de titularidade;
- existência de um sistema de informação que, intencional ou acidentalmente, deixe de fornecer uma trilha de auditoria adequada ou evidências suficientes;
- transações não autorizadas ou transações inadequadamente registradas;
- comentários adversos na mídia.

Assuntos relevantes para a avaliação do auditor (ver item 18(b))

A14. Assuntos relevantes para a avaliação do auditor sobre o possível efeito nas demonstrações contábeis incluem:

- as potenciais consequências da não conformidade com leis e regulamentos sobre as demonstrações contábeis, inclusive, por exemplo, a imposição de multas, penalidades, danos, ameaça de expropriação de ativos, descontinuidade compulsória de operações e litígio;
- se as potenciais consequências financeiras exigem divulgação;
- se as potenciais consequências financeiras são sérias a ponto de colocar em dúvida a apresentação adequada das demonstrações contábeis ou de torná-las enganosas.

Procedimentos de auditoria (ver item 19)

A15. O auditor pode discutir as descobertas com os responsáveis pela governança nos casos em que estes são capazes de fornecer evidências de auditoria adicionais. Por exemplo, o auditor pode confirmar que os responsáveis pela governança têm o mesmo entendimento dos fatos e circunstâncias relevantes para as transações ou eventos que levaram à possibilidade de não conformidade com leis e regulamentos.

A16. Se a administração ou, quando apropriado, os responsáveis pela governança não fornecerem informações suficientes ao auditor quanto à efetiva conformidade pela entidade com leis e regulamentos, ele pode considerar apropriado consultar o assessor legal interno ou externo da entidade a respeito da aplicação das leis e regulamentos às circunstâncias, inclusive quanto à possibilidade de fraude, e os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis. Se não for considerado apropriado consultar o assessor legal da entidade ou se o auditor não estiver satisfeito com a opinião desse assessor, o auditor pode considerar apropriado consultar seu próprio assessor legal para determinar se se trata de contravenção de uma lei ou regulamento, as possíveis consequências legais, inclusive a possibilidade de fraude, e que ação adicional o auditor deveria tomar, se houver.

Avaliação das implicações da não conformidade (ver item 21)

A17. Como exigido pelo item 21, o auditor avalia as implicações da não conformidade em relação a outros aspectos da auditoria, inclusive a avaliação de risco do auditor e a confiabilidade das representações formais. As implicações de casos específicos de não conformidade identificadas pelo auditor dependem da relação da perpetração e ocultação do ato, se houver, com atividades de controle específicas e o nível da administração ou empregados envolvidos, especialmente implicações decorrentes do envolvimento da autoridade mais elevada na entidade.

A18. Em casos excepcionais, o auditor pode considerar se a renúncia ao trabalho, quando tal renúncia é possível pelas leis e regulamentos aplicáveis, é necessária quando a administração ou os responsáveis pela governança não tomarem a ação corretiva que o auditor considerar apropriada nas circunstâncias, mesmo quando a não conformidade não for relevante para as demonstrações contábeis. Ao decidir se a renúncia ao trabalho é necessária, o auditor pode considerar a possibilidade de buscar assessoramento legal. Se a renúncia ao trabalho for proibida, o auditor pode considerar ações alternativas, inclusive descrever a não conformidade em um parágrafo sobre outro(s) assunto(s) no relatório do auditor independente (NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, item 8).

### **Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade**

Comunicação de não conformidade às autoridades reguladoras (ver item 28)

A19. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade das informações do cliente pode impedir a comunicação de não conformidade identificada ou suspeita com leis e regulamentos a partes fora da entidade. Contudo, as responsabilidades legais do auditor variam conforme a regulação aplicável e, em certas circunstâncias, o dever de confidencialidade pode ser superado por estatuto, lei ou tribunais de justiça. No Brasil, o auditor de instituição financeira tem a obrigação de comunicar em relatório circunstanciado a ocorrência, ou a suspeita de ocorrência, de não conformidade com leis e regulamentos à autoridade supervisora (Banco Central do Brasil). Além disso, em algumas, o auditor pode ter o dever de comunicar a não conformidade às autoridades nos casos em que a administração e, quando aplicável, os responsáveis pela governança deixarem de tomar a ação corretiva. O auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento legal para determinar o curso de ação apropriado. No Brasil, estas responsabilidades do auditor independente estão determinadas pelos órgãos reguladores para determinados segmentos regulados.

Considerações específicas para entidade do setor público

A20. O auditor do setor público pode ser obrigado a comunicar casos de não conformidade às autoridades governamentais ou a relatá-las no relatório do auditor.

### **Documentação (ver item 29)**

A21. A documentação das constatações do auditor no que se refere a não conformidade identificada ou suspeita com leis e regulamentos pode incluir, por exemplo:

- cópias de registros ou documentos;
- minutas de discussões mantidas com a administração, os responsáveis pela governança ou partes fora da entidade.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.209/09

*Aprova a NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 260 – “Comunicação com os Responsáveis pela Governança”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 260.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 260 – COMUNICAÇÃO COM OS RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 3
Papel da comunicação	4 – 7
Data de vigência	8
<b>OBJETIVO</b>	9
<b>DEFINIÇÕES</b>	10
<b>REQUISITOS</b>	
Responsáveis pela governança	11 – 13
Assuntos a serem comunicados	14 – 17
Processo de comunicação	18 – 22
Documentação	23
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Responsáveis pela governança	A1 – A8
Assuntos a serem comunicados	A9 – A27
Processo de comunicação	A28 – A44
Documentação	A45

**Apêndice 1:** Requisitos específicos na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica, e outros trabalhos de asseguração e de serviços correlatos, e outras normas de auditoria que se referem a comunicações com os responsáveis pela governança.

**Apêndice 2:** Aspectos qualitativos de práticas contábeis.

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente na comunicação com os responsáveis pela governança na auditoria de demonstrações contábeis. Embora esta Norma se aplique independentemente da estrutura de governança ou do tamanho da entidade, considerações específicas se aplicam quando todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade e quanto às companhias abertas. Esta Norma não estabelece requisitos relacionados à comunicação do auditor com a administração ou proprietários da entidade, a menos que eles também sejam responsáveis pela governança.

2. Esta Norma foi escrita em termos de auditoria de demonstrações contábeis, mas pode também ser aplicável, adaptada conforme necessário nas circunstâncias, aos trabalhos de auditoria de outras informações contábeis históricas quando os responsáveis pela governança têm a responsabilidade de supervisionar de forma geral a elaboração e apresentação das outras informações contábeis históricas.
3. Devido à importância de uma efetiva comunicação recíproca na auditoria de demonstrações contábeis, esta Norma fornece uma estrutura abrangente para a comunicação do auditor com os responsáveis pela governança e identifica alguns assuntos específicos a serem comunicados a eles. Assuntos adicionais a serem comunicados, que complementam as exigências desta Norma, estão identificados em outras normas de auditoria (ver Apêndice 1). Adicionalmente, a NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno estabelece requisitos específicos para a comunicação, aos responsáveis pela governança, de deficiências significativas no controle interno que o auditor identificou durante a auditoria. Assuntos adicionais, não exigidos por esta ou por outras normas de auditoria, podem ter sua comunicação requerida por lei ou regulamento, por acordos com a entidade, ou por exigências adicionais aplicáveis ao trabalho. Esta Norma não impede o auditor de comunicar qualquer outro assunto aos responsáveis pela governança (ver itens A28 a A31).

### **Papel da comunicação**

4. Esta Norma aborda principalmente as comunicações do auditor aos responsáveis pela governança. Contudo, uma efetiva comunicação recíproca é importante para auxiliar:
  - (a) o auditor e os responsáveis pela governança a entenderem assuntos relacionados no contexto da auditoria e a desenvolverem uma relação de trabalho construtiva. Esse relacionamento é desenvolvido mantendo ao mesmo tempo a independência e a objetividade do auditor;
  - (b) o auditor a obter dos responsáveis pela governança informações relevantes para a auditoria. Por exemplo, os responsáveis pela governança podem auxiliar o auditor a entender a entidade e seu ambiente, identificar fontes de evidência de auditoria apropriadas, e fornecer informações sobre transações ou eventos específicos; e
  - (c) os responsáveis pela governança a cumprirem sua responsabilidade de exercer supervisão geral no processo de relatórios contábeis, reduzindo dessa maneira os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.
5. Embora o auditor seja responsável pela comunicação de assuntos exigidos por esta Norma, a administração também tem a responsabilidade de comunicar assuntos de interesse da governança aos responsáveis pela governança. A comunicação do auditor não exime a administração dessa responsabilidade. Da mesma forma, a comunicação da administração aos responsáveis pela governança de assuntos que o auditor deve comunicar não isenta o auditor da responsabilidade de também comunicá-las. A comunicação desses assuntos pela administração pode, contudo, afetar a forma ou a época da comunicação do auditor com os responsáveis pela governança.
6. A comunicação clara de assuntos específicos que devem ser comunicados, conforme exigido pelas normas de auditoria, é parte integrante de toda auditoria. As normas de auditoria não exigem, contudo, que o auditor execute procedimentos especificamente direcionados para identificar quaisquer outros assuntos para comunicar aos responsáveis pela governança.

7. Leis ou regulamentos podem restringir a comunicação do auditor de certos assuntos aos responsáveis pela governança. Por exemplo, leis ou regulamentos podem proibir especificamente uma comunicação ou outra ação que possa prejudicar uma investigação por uma autoridade competente de ato ilegal real ou suspeito. Em algumas circunstâncias, eventuais conflitos entre as obrigações de confidencialidade e as obrigações de comunicação do auditor podem ser complexos. Nesses casos, o auditor deve considerar obter assessoria legal.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

9. Os objetivos do auditor são:
  - (a) comunicar claramente aos responsáveis pela governança as suas responsabilidades em relação à auditoria das demonstrações contábeis, e uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria;
  - (b) obter dos responsáveis pela governança informações relevantes para a auditoria;
  - (c) fornecer tempestivamente aos responsáveis pela governança, as observações decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisionar de modo geral o processo de relatórios contábeis; e
  - (d) promover uma efetiva comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança.

### **Definições**

10. Para fins desta Norma, os termos a seguir possuem os significados a eles a seguir atribuídos:

*Responsáveis pela governança* são as pessoas ou organizações com responsabilidade pela supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatórios contábeis. Para algumas entidades em algumas circunstâncias, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração, por exemplo, membros executivos de um conselho de administração de uma entidade do setor público ou privado, ou um sócio-diretor. Para discussão sobre a diversidade das estruturas de governança, ver itens A1 a A8.

*Administração* são as pessoas com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração, por exemplo, membros de um conselho de administração ou um sócio-diretor. A administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança e, em alguns casos, a administração é responsável, também, pela aprovação das demonstrações contábeis da entidade (em outros casos, os responsáveis pela governança têm essa responsabilidade).

### **Requisitos**

#### **Responsáveis pela governança**

11. O auditor deve determinar as pessoas apropriadas dentro da estrutura da governança da entidade com as quais deve se comunicar (ver itens A1 a A4).

Comunicação com um subgrupo dos responsáveis pela governança

12. Quando o auditor se comunicar com um subgrupo dos responsáveis pela governança, por exemplo, um comitê de auditoria ou um indivíduo, o auditor deve determinar se também precisa se comunicar com o conselho de administração ou órgão equivalente (ver itens A5 a A7).

Quando todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade

13. Em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade, por exemplo, uma empresa de pequeno porte onde um único proprietário administra a entidade e não há outros desempenhando função de governança. Nesses casos, se os assuntos exigidos por esta Norma são comunicados a pessoa(s) com responsabilidades administrativas, e essa(s) pessoa(s) também tem responsabilidades de governança, os assuntos não precisam ser comunicados novamente para essa(s) mesma(s) pessoa(s) no seu papel de governança. Esses assuntos estão mencionados no item 16(c). O auditor deve, não obstante, ficar satisfeito de que a comunicação com a pessoa com responsabilidades administrativas inclui todos aqueles que deveriam ser comunicados (ver item A8).

### **Assuntos a serem comunicados**

Responsabilidade do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis

14. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança as responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis, incluindo que:
  - (a) o auditor é responsável por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas pela administração com a supervisão geral dos responsáveis pela governança; e
  - (b) a auditoria das demonstrações contábeis não isenta a administração ou os responsáveis pela governança de suas responsabilidades (ver itens A9 e A10).

Alcance e época planejados da auditoria

15. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria (ver item A11 a A15).

Constatações significativas decorrentes da auditoria

16. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança (ver item A16):
  - (a) a visão do auditor sobre aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade, incluindo políticas e estimativas contábeis, e divulgação nas demonstrações contábeis. Quando for o caso, o auditor deve explicar aos responsáveis pela governança porque o auditor considera uma prática contábil significativa, que é aceitável pela estrutura de relatório financeiro aplicável, como não sendo a mais apropriada para as circunstâncias específicas da entidade (ver item A17);
  - (b) dificuldades significativas, se houver, encontradas durante a auditoria (ver item A18);

- (c) a menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade:
  - (i) assuntos importantes, se houver, decorrentes da auditoria que foram discutidos ou tratados por correspondência com a administração (ver item A19); e
  - (ii) representações formais (por escrito) exigidas pelo auditor; e
- (d) outros assuntos, se houver, decorrentes da auditoria que no julgamento profissional do auditor são significativos para a supervisão geral do processo de relatórios contábeis (ver item A20).

#### Independência do auditor

- 17. No caso de companhias abertas, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança (ver itens A21 a A23):
  - (a) uma declaração de que a equipe de trabalho e outras pessoas na firma de auditoria, bem como a própria firma e, quando aplicável, as firmas da rede, cumpriram as exigências éticas relevantes relativas à independência; e
  - (b) (i) todos os relacionamentos e outros assuntos entre a firma, firmas da rede e a entidade que, segundo o julgamento profissional do auditor, podem razoavelmente ser considerados com relação à independência. Isso deve incluir o total de honorários cobrados durante o período coberto pelas demonstrações contábeis, pelos serviços de auditoria e não auditoria prestados pela firma e pelas firmas da rede à entidade e a componentes controlados pela entidade. Esses honorários devem ser alocados a categorias que sejam apropriadas para auxiliar os responsáveis pela governança a avaliarem o efeito dos serviços sobre a independência do auditor; e
  - (ii) as correspondentes salvaguardas que foram aplicadas para eliminar ameaças à independência identificadas ou reduzi-las a um nível aceitável.

#### Processo de comunicação

##### Estabelecimento do processo de comunicação

- 18. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança, a forma, época e o conteúdo geral previsto das comunicações (ver itens A28 a A36).

##### Forma de comunicação

- 19. O auditor deve comunicar por escrito aos responsáveis pela governança as observações significativas decorrentes da auditoria se, no julgamento profissional do auditor, a comunicação verbal não for adequada. As comunicações por escrito não precisam incluir todos os assuntos que surgiram no curso da auditoria (ver itens A37 a A39).
- 20. O auditor deve comunicar por escrito aos responsáveis pela governança sobre sua independência quando exigido pelo item 17.

##### Oportunidade das comunicações

- 21. O auditor deve se comunicar tempestivamente com os responsáveis pela governança (ver itens A40 e A41).

## Adequação do processo de comunicação

22. O auditor deve avaliar se a comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança foi adequada para fins da auditoria. Em caso negativo, o auditor deve considerar tal aspecto em sua avaliação de riscos e na sua capacidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, tomando as medidas apropriadas (ver itens A42 a A44).

## Documentação

23. Caso os assuntos que devem ser comunicados, conforme exigido por esta Norma, sejam comunicados verbalmente, o auditor deve incluir essa informação na documentação de auditoria, inclusive quando e a quem eles foram comunicados. Caso os assuntos tenham sido comunicados por escrito, o auditor deve reter uma cópia da comunicação como parte da documentação de auditoria (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6 (ver item A45)).

## Aplicação e outros materiais explicativos

### Responsáveis pela governança (ver item 11)

- A1. As estruturas de governança variam de entidade para entidade, refletindo influências tais como diferentes ambientes culturais e legais, assim como, tamanho e características societárias da entidade. Por exemplo:
  - Em algumas situações existe um conselho supervisor (total ou substancialmente não executivo) que é legalmente separado de uma diretoria ou da administração da entidade (uma “estrutura de dois níveis”). Em outras situações, as funções de supervisão geral e direção são de responsabilidade legal de um conselho único ou unitário (uma “estrutura de um nível”).
  - Em algumas entidades, os responsáveis pela governança ocupam cargos que são parte integrante da estrutura legal da entidade, por exemplo, diretores da empresa. Em outras, por exemplo, algumas entidades governamentais, um órgão que não faz parte da entidade é responsável pela governança.
  - Em certos casos, alguns ou todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade. Em outros, os responsáveis pela governança e a administração são pessoas diferentes.

Em alguns casos, os responsáveis pela governança são responsáveis pela aprovação das demonstrações contábeis da entidade. Conforme descrito na NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item A40, ter responsabilidade pela aprovação nesse contexto, significa ter autoridade para concluir que foram elaboradas todas as demonstrações que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas.

- A2. Na maioria das entidades, a governança é uma responsabilidade coletiva dos órgãos de administração, tais como: conselho de administração, conselho supervisor, sócios, proprietários, comitê de administração, conselho de governança, agentes fiduciários ou afins. Em algumas entidades de pequeno porte, contudo, um indivíduo pode ser responsável pela governança, por exemplo, o sócio-diretor no caso de não haver nenhum outro proprietário ou haver um agente fiduciário (por exemplo, um representante de debenturistas perante uma companhia emissora, protegendo seus direitos junto à emissora). Quando a governança é uma responsabilidade coletiva, um subgrupo, como um comitê de auditoria ou até uma pessoa,

pode ser responsável por tarefas específicas para auxiliar o órgão de supervisão a cumprir suas responsabilidades. Alternativamente, um subgrupo ou uma pessoa pode ter responsabilidades específicas legalmente identificadas diferentes daquelas do órgão de supervisão geral.

- A3. Essa diversidade significa que não é possível para esta Norma especificar para todas as auditorias as pessoas para as quais o auditor deve comunicar determinados assuntos. Além disso, em alguns casos as pessoas apropriadas podem não ser claramente identificadas pela estrutura legal aplicável ou outras circunstâncias do trabalho de auditoria, por exemplo, entidades em que a estrutura de governança não está definida formalmente, como empresas familiares, algumas organizações sem fins lucrativos e algumas entidades governamentais. Nesses casos, o auditor pode discutir e decidir com a parte contratante para quais pessoas relevantes devem ser feitas as comunicações. Ao decidir com quem se comunicar, o entendimento do auditor da estrutura de governança e dos processos da entidade, obtido de acordo com a NBC TA 315 é importante. As pessoas apropriadas com as quais se deve comunicar podem variar dependendo do assunto a ser comunicado.
- A4. A NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, itens 46 a 49, inclui assuntos específicos a serem comunicados pelos auditores do grupo aos responsáveis pela governança. Quando a entidade é um componente de um grupo, as pessoas apropriadas com as quais o auditor se deve comunicar dependem das circunstâncias do trabalho de auditoria e do assunto a ser comunicado. Em alguns casos, diversos componentes podem estar conduzindo os mesmos negócios dentro do mesmo sistema de controles internos e usando as mesmas práticas contábeis. Quando os responsáveis pela governança desses componentes são os mesmos (p.ex., conselho de administração comum), a duplicidade pode ser evitada tratando esses componentes simultaneamente para fins de comunicação.

#### Comunicação com um subgrupo dos responsáveis pela governança (item 12)

- A5. Ao considerar comunicar-se com um subgrupo dos responsáveis pela governança, o auditor pode levar em conta assuntos como:
- As respectivas responsabilidades do subgrupo e do órgão de supervisão.
  - A natureza do assunto a ser comunicado.
  - Exigências legais ou regulamentares relevantes.
  - Se o subgrupo tem autoridade para adotar ações em relação aos assuntos que foram comunicados, e se pode fornecer informações e explicações adicionais que o auditor possa precisar.
- A6. Ao decidir se também há necessidade de comunicar informações, na íntegra ou de forma resumida, ao órgão de supervisão, o auditor pode ser influenciado pela sua avaliação da efetividade e adequação da comunicação de informações relevantes pelo subgrupo ao órgão de supervisão. O auditor pode deixar explícito ao aceitar os termos do trabalho de auditoria que, a menos que impedido por leis ou regulamentos, o auditor reserva-se o direito de comunicar diretamente ao órgão de supervisão.
- A7. Existem comitês de auditoria (ou subgrupos semelhantes com nomes diferentes) em muitas situações. Embora sua autoridade e suas funções possam ser diferentes, a comunicação com o comitê de auditoria, quando este existe, tornou-se um elemento-chave na comunicação do auditor com os responsáveis pela governança. Os bons princípios de governança sugerem que:

- O auditor seja convidado a participar regularmente de reuniões do comitê de auditoria.
- O presidente do comitê de auditoria e, quando relevante, os outros membros do comitê de auditoria, se reúnam periodicamente com o auditor.
- O comitê de auditoria se reúna com o auditor sem a presença da administração pelo menos uma vez por ano.

Quando todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade (item 13)

A8. Em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade, e a aplicação das exigências de comunicação é modificada para reconhecer essa posição. Nesses casos, a comunicação com a(s) pessoa(s) com responsabilidades administrativas pode não informar adequadamente todos aqueles na função de governança com quem o auditor de outra forma se comunicaria. Por exemplo, em uma entidade onde todos os diretores estejam envolvidos na administração da entidade, alguns desses diretores (p.ex., diretor responsável pelo marketing) podem não estar cientes de assuntos importantes discutidos com outro diretor (p.ex., diretor responsável pela elaboração das demonstrações contábeis).

### **Assuntos a serem comunicados**

As responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis (item 14)

A9. As responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis são normalmente incluídas na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito que registra os termos acordados da contratação. Fornecer uma cópia da carta de contratação ou outra forma adequada do acordo por escrito aos responsáveis pela governança pode ser uma maneira apropriada de comunicá-los sobre assuntos como:

- A responsabilidade do auditor pela execução da auditoria de acordo com as normas de auditoria, cujo objetivo é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis. Portanto, os assuntos que as normas de auditoria requerem que sejam comunicados, incluem assuntos importantes decorrentes da auditoria das demonstrações contábeis que sejam relevantes aos responsáveis pela governança na supervisão geral do processo de relatórios financeiros.
- O fato de que as normas de auditoria não exigem que o auditor planeje procedimentos com o objetivo de identificar assuntos suplementares para comunicar aos responsáveis pela governança.
- Quando aplicável, a responsabilidade do auditor de comunicar certos assuntos exigidos por leis ou regulamentos, por acordo com a entidade, ou por exigências adicionais aplicáveis ao trabalho de auditoria.

A10. As leis ou os regulamentos, um acordo com a entidade, ou exigências adicionais aplicáveis ao trabalho de auditoria podem determinar uma comunicação mais ampla com os responsáveis pela governança. Por exemplo, (a) um acordo com a entidade pode determinar que certos assuntos sejam comunicados quando surgem a partir de serviços de não-auditoria prestados por uma firma ou firma da rede; ou (b) o mandato de um auditor do setor público pode determinar que os assuntos que foram identificados pelo auditor como resultado de outro trabalho, como, por exemplo, auditorias de desempenho, sejam comunicados.

Alcance e época planejados da auditoria (item 15)

A11. A comunicação sobre o alcance e a época planejados da auditoria pode:

- (a) auxiliar os responsáveis pela governança a entenderem melhor as consequências do trabalho do auditor, a discutirem assuntos de risco e o conceito de materialidade com o auditor, e a identificarem quaisquer áreas em que possam solicitar que o auditor aplique procedimentos adicionais; e
- (b) auxiliar o auditor a entender melhor a entidade e seu ambiente.

A12. É preciso cuidado ao comunicar sobre o alcance e a época planejados da auditoria aos responsáveis pela governança de modo a não comprometer a eficácia da auditoria, principalmente no caso de alguns ou todos os responsáveis pela governança estarem envolvidos na administração da entidade. Por exemplo, comunicar a natureza e o momento de procedimentos de auditoria detalhados pode reduzir a efetividade desses procedimentos por torná-los muito previsíveis.

A13. Os assuntos comunicados podem incluir:

- Como o auditor propõe tratar os riscos significativos de distorção relevante devido a fraude ou erro.
- A abordagem do auditor em relação aos controles internos relevantes para a auditoria.
- A aplicação do conceito de materialidade no contexto de uma auditoria (NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria).

A14. Outros assuntos de planejamento, que podem ser apropriados discutir com os responsáveis pela governança, incluem:

- no caso de a entidade ter uma função de auditoria interna, a extensão em que o auditor utilizará o trabalho da auditoria interna e como os auditores independentes e internos podem trabalhar melhor juntos de maneira construtiva e complementar;
- as opiniões dos responsáveis pela governança sobre:
  - a(s) pessoa(s) apropriada(s) dentro da estrutura da governança da entidade com quem se comunicar;
  - a distribuição de responsabilidades entre os responsáveis pela governança e a administração;
  - os objetivos e as estratégias da entidade e os correspondentes riscos do negócio que podem resultar em distorções relevantes;
  - assuntos que os responsáveis pela governança consideram que justificam uma atenção especial durante a auditoria, e quaisquer áreas em que eles solicitem a aplicação de procedimentos adicionais;
  - comunicações significativas com agências reguladoras;
  - outros assuntos que os responsáveis pela governança consideram que possam influenciar a auditoria das demonstrações contábeis;
- as atitudes, consciência e ações dos responsáveis pela governança em relação (a) aos controles internos e sua importância na entidade, incluindo como os responsáveis pela governança supervisionam a eficácia dos controles internos, e (b) à detecção ou possibilidade de fraude;

- as ações dos responsáveis pela governança em resposta a mudanças em normas contábeis, práticas de governança corporativa, regulamentos de registro em bolsas de valores, e assuntos relacionados;
- as respostas dos responsáveis pela governança a comunicações anteriores com o auditor.

A15. Embora a comunicação com os responsáveis pela governança possa auxiliar o auditor a planejar o alcance e a época da auditoria, ela não altera a responsabilidade exclusiva do auditor de definir a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, incluindo a natureza, a época e a extensão dos procedimentos necessários para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.

#### Constatações significativas decorrentes da auditoria (item 16)

A16. A comunicação de constatações da auditoria pode incluir a solicitação de informações adicionais aos responsáveis pela governança para completar a evidência de auditoria obtida. Por exemplo, o auditor pode confirmar que os responsáveis pela governança têm o mesmo entendimento sobre os fatos e circunstâncias relevantes de transações ou eventos específicos.

#### Aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis (item 16(a))

A17. As estruturas de relatório financeiro normalmente permitem que a entidade faça estimativas contábeis e julgamentos sobre políticas contábeis e divulgações de demonstrações contábeis. Uma comunicação aberta e construtiva sobre aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade pode incluir comentar sobre a aceitação de práticas contábeis significativas. O Apêndice 2 identifica assuntos que podem ser incluídos nessa comunicação.

#### Dificuldades significativas encontradas durante a auditoria (item 16(b))

A18. Dificuldades significativas encontradas durante a auditoria podem incluir assuntos como:

- Atrasos significativos da administração em providenciar as informações solicitadas.
- Um prazo desnecessariamente curto para concluir a auditoria.
- Esforço inesperadamente demorado para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.
- A indisponibilidade de informações esperadas.
- Restrições impostas ao auditor pela administração.
- Relutância da administração de fazer ou apresentar, quando solicitada, sua avaliação sobre a capacidade da entidade de continuar seus negócios.

Em algumas circunstâncias, essas dificuldades podem constituir uma limitação ao alcance que leva a uma modificação da opinião do auditor (NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente).

#### Assuntos importantes discutidos ou tratados por correspondência com a administração (item 16(c)(ii))

A19. Assuntos importantes discutidos ou tratados por correspondência com a administração podem incluir temas como:

- Condições do negócio que afetam a entidade, e planos e estratégias do negócio que podem afetar os riscos de distorção relevante.

- Preocupações sobre consultas da administração com outros profissionais sobre assuntos contábeis ou de auditoria.
- Discussões ou troca de correspondência, relacionadas com a contratação inicial ou recorrente do auditor, sobre práticas contábeis, aplicação de normas de auditoria, honorários de auditoria ou outros serviços.

Outros assuntos importantes relevantes para o processo de apresentação de relatórios contábeis (item 16(d))

A20. Outros assuntos importantes decorrentes da auditoria que são diretamente relevantes para os responsáveis pela governança na supervisão geral do processo de apresentação de relatórios contábeis podem incluir assuntos como distorções relevantes de fato ou inconsistências relevantes em informações que acompanham as demonstrações contábeis que foram corrigidas.

Independência do Auditor (item 17)

A21. O auditor é requerido a cumprir exigências éticas relevantes, incluindo aquelas relativas à independência relativas à auditoria das demonstrações contábeis.

A22. Os relacionamentos, outros assuntos e salvaguardas a serem comunicadas variam com as circunstâncias do trabalho de auditoria, mas geralmente abordam:

- ameaças à independência, que podem ser classificadas como: ameaças de interesse próprio, ameaças de auto-revisão, ameaças de defesa de interesses da entidade, ameaças de familiaridade e ameaças de intimidação; e
- salvaguardas criadas pela profissão, legislação ou regulamentação, salvaguardas na entidade e salvaguardas nos próprios sistemas e procedimentos da firma.

A comunicação exigida pelo item 17(a) pode incluir uma violação inadvertida de exigências éticas relevantes conforme se relacionem com a independência do auditor e qualquer medida corretiva tomada ou proposta.

A23. As exigências de comunicação relativas à independência do auditor que se aplicam no caso de companhias abertas também podem ser relevantes no caso de algumas outras entidades, especialmente as que possam ser de interesse público significativo, pois, em decorrência do seu negócio, seu porte ou posição como empresa, elas possuem uma ampla gama de partes interessadas. Exemplos de entidades não registradas em bolsa de valores, mas onde a comunicação da independência do auditor pode ser apropriada, incluem entidades do setor público, instituições de crédito, companhias de seguro e fundos de pensão e aposentadoria. Por outro lado, pode haver situações em que as comunicações sobre independência não sejam relevantes, por exemplo, no caso de todos os responsáveis pela governança terem sido informados de fatos relevantes por meio de suas atividades administrativas. Isso é particularmente provável quando a entidade tem um gerente-proprietário, e a firma de auditoria e as firmas de rede têm pouco envolvimento com a entidade além da auditoria das demonstrações contábeis.

Assuntos complementares (item 3)

A24. A supervisão geral da administração por parte dos responsáveis pela governança inclui assegurar que a entidade desenhe, implemente e mantenha controles internos que

proporcionem segurança razoável em relação à confiabilidade dos relatórios contábeis, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

- A25. O auditor pode tomar conhecimento de assuntos complementares que não estejam necessariamente relacionados com a supervisão geral do processo de relatórios contábeis, mas que são, contudo, provavelmente importantes para os responsáveis pela governança na supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à prestação de contas da entidade. Esses assuntos podem incluir, por exemplo, assuntos significativos referentes a estruturas ou processos de governança, e decisões ou ações significativas da alta administração sem a devida autorização.
- A26. Para decidir sobre a comunicação de assuntos complementares aos responsáveis pela governança, o auditor pode discutir assuntos do mesmo tipo daquele de que tomou conhecimento com o nível apropriado da administração, a menos que isso não seja apropriado nas circunstâncias.
- A27. No caso de um assunto suplementar ser comunicado, pode ser apropriado que o auditor informe aos responsáveis pela governança que:
- (a) a identificação e comunicação desses assuntos são necessárias para o propósito do trabalho de auditoria, cujo objetivo é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis;
  - (b) não foram realizados outros procedimentos além daqueles necessários para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis; e
  - (c) não foram realizados procedimentos para determinar se existem outros assuntos desse tipo.

## **Processo de comunicação**

Estabelecimento do processo de comunicação (item 18)

- A28. A clara comunicação das responsabilidades do auditor, do alcance e época planejados da auditoria e do conteúdo geral previsto das comunicações auxilia a estabelecer a base para a comunicação recíproca e efetiva.
- A29. Assuntos que também podem contribuir para a comunicação recíproca e efetiva incluem a discussão de:
- O objetivo das comunicações. Quando o objetivo é claro, o auditor e os responsáveis pela governança ficam melhor situados para ter entendimento mútuo de assuntos relevantes e das medidas previstas resultantes do processo de comunicação.
  - A forma em que serão feitas as comunicações.
  - A(s) pessoa(s) na equipe de auditoria e entre os responsáveis pela governança que farão a comunicação sobre assuntos específicos.
  - A expectativa do auditor de que a comunicação será recíproca e que os responsáveis pela governança comunicarão ao auditor assuntos que consideram relevantes para a auditoria, por exemplo, decisões estratégicas que podem afetar significativamente a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, a suspeita ou a detecção de fraude e preocupações sobre a integridade ou competência da alta administração.
  - O processo para agir e dar retorno sobre assuntos comunicados pelo auditor.

- O processo para agir e dar retorno sobre assuntos comunicados pelos responsáveis pela governança.

A30. O processo de comunicação irá variar com as circunstâncias, incluindo o tamanho da entidade e a estrutura de governança, como os responsáveis pela governança operam, e a opinião do auditor sobre a importância dos assuntos a serem comunicados. Dificuldade em estabelecer uma comunicação efetiva pode indicar que a comunicação entre o auditor e os responsáveis pela governança não é adequada para fins da auditoria (vide item A44).

#### Considerações específicas de entidades de menor porte

A31. No caso de auditorias de menor porte, o auditor pode fazer comunicações aos responsáveis pela governança de uma maneira menos estruturada do que no caso de companhias abertas ou maiores.

#### Comunicação com a administração

A32. Muitos assuntos podem ser discutidos com a administração no decorrer da auditoria, incluindo assuntos exigidos por esta Norma para serem comunicados aos responsáveis pela governança. Essas discussões reconhecem a responsabilidade executiva da administração pela condução das operações da entidade e, especialmente, a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis.

A33. Antes de comunicar os assuntos aos responsáveis pela governança, o auditor pode discuti-los com a administração, a menos que isso não seja apropriado. Por exemplo, pode não ser apropriado discutir assuntos sobre a competência ou integridade da administração com a administração. Além de reconhecer a responsabilidade executiva da administração, essas discussões iniciais podem esclarecer fatos e assuntos e dar à administração uma oportunidade de fornecer informações e explicações adicionais. Da mesma forma, quando a entidade tem uma função de auditoria interna, o auditor independente pode discutir assuntos com o auditor interno antes de comunicar aos responsáveis pela governança.

#### Comunicação com terceiros

A34. Os responsáveis pela governança podem querer fornecer cópias de uma comunicação por escrito do auditor a terceiros, por exemplo, banqueiros ou determinados reguladores. Em alguns casos, a divulgação para terceiros pode ser ilegal ou de outra forma imprópria. Quando uma comunicação por escrito elaborada para os responsáveis pela governança é fornecida a terceiros, pode ser importante nas circunstâncias que os terceiros sejam informados que a comunicação não foi elaborada tomando-os em consideração, por exemplo, declarando em comunicações por escrito aos responsáveis pela governança:

- (a) que a comunicação foi elaborada para uso exclusivo dos responsáveis pela governança e, quando aplicável, da administração do grupo e do auditor do grupo, e não deve ser tomada como base por terceiros;
- (b) que o auditor não assume nenhuma responsabilidade perante terceiros; e
- (c) quaisquer restrições sobre divulgação ou distribuição a terceiros.

A35. Por exigência de leis ou regulamentos, o auditor pode ter que, por exemplo:

- notificar um órgão regulador sobre determinados assuntos comunicados aos responsáveis pela governança. No Brasil, o auditor tem certa responsabilidade por notificar assuntos aos

reguladores. Em outras localidades, o auditor tem responsabilidade por comunicar às autoridades quando a administração e os responsáveis pela governança falham em tomar as medidas corretivas;

- encaminhar cópias de determinados relatórios elaborados para os responsáveis pela governança aos órgãos reguladores ou financiadores pertinentes, ou outros órgãos como uma autoridade central no caso de algumas entidades do setor público; ou
- disponibilizar os relatórios elaborados para os responsáveis pela governança para conhecimento público.

A36. A menos que leis ou regulamentos exijam que o auditor forneça para terceiros uma cópia das comunicações por escrito aos responsáveis pela governança, o auditor precisa do consentimento prévio dos responsáveis pela governança antes de fazer isso.

Formas de comunicação (Itens 19 e 20)

A37. A comunicação eficaz pode envolver apresentações estruturadas e relatórios por escrito, bem como comunicações menos estruturadas, incluindo discussões. O auditor pode comunicar assuntos que não os identificados nos itens 19 e 20, quer seja verbalmente ou por escrito. Comunicações por escrito podem incluir uma carta de contratação fornecida aos responsáveis pela governança.

A38. Além da importância de um assunto específico, a forma da comunicação (p.ex., comunicação verbal ou por escrito, a extensão do detalhamento ou da síntese na comunicação, e comunicação de forma estruturada ou não estruturada) pode ser afetada por fatores como:

- Se o assunto foi resolvido satisfatoriamente.
- Se a administração comunicou o assunto anteriormente.
- O tamanho, a estrutura operacional, o ambiente de controle e a estrutura legal da entidade.
- No caso de auditoria de demonstrações contábeis para propósitos específicos, se o auditor também audita as demonstrações contábeis para fins gerais da entidade.
- Exigências legais. Em algumas situações, pode ser exigida uma comunicação por escrito aos responsáveis pela governança segundo uma forma prescrita pela legislação específica.
- As expectativas dos responsáveis pela governança, incluindo acordos feitos para reuniões ou comunicações periódicas com o auditor.
- O nível de contato e de diálogo que o auditor mantém com os responsáveis pela governança.
- Se houve mudanças significativas na composição de um órgão de supervisão.

A39. Quando um assunto importante é discutido com um membro individual dos responsáveis pela governança, por exemplo, o presidente do comitê de auditoria, pode ser apropriado para o auditor resumir o assunto em comunicações posteriores para que os responsáveis pela governança tenham informações uniformes e completas.

Época das comunicações (item 21)

A40. A época apropriada das comunicações irá variar com as circunstâncias do trabalho de auditoria. Circunstâncias relevantes incluem a importância e natureza do assunto, e a ação que se espera que os responsáveis pela governança tomem. Por exemplo:

- Comunicações sobre assuntos referentes a planejamento podem muitas vezes ser feitas no início do trabalho de auditoria e, para trabalhos de auditoria inicial, podem ser feitas como parte do acordo sobre os termos do trabalho.
- Pode ser apropriado comunicar uma dificuldade significativa encontrada durante a auditoria assim que possível se os responsáveis pela governança puderem auxiliar o auditor a superar a dificuldade ou houver probabilidade de emitir uma opinião modificada. Da mesma forma, o auditor pode comunicar oralmente aos responsáveis pela governança tão logo quanto possível, deficiências significativas no controle interno que o auditor identificou, antes de comunicá-las por escrito como requerido pela NBC TA 265, itens 9 e A14. Comunicações sobre independência podem ser apropriadas sempre que são feitos julgamentos significativos sobre ameaças à independência e correspondentes salvaguardas, por exemplo, ao aceitar um trabalho de prestação de serviços não relacionados a auditoria, e em uma discussão final. Uma discussão final em uma reunião de encerramento da auditoria também pode ser o momento apropriado para comunicar constatações da auditoria, incluindo pontos de vista do auditor sobre os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade.
- Ao auditar demonstrações contábeis para fins gerais e para propósitos específicos, pode ser apropriado coordenar a época das comunicações.

A41. Outros fatores que podem ser relevantes para a época das comunicações incluem:

- O tamanho, a estrutura operacional, o ambiente de controle e a estrutura legal da entidade auditada.
- Qualquer obrigação legal de comunicar certos assuntos em um prazo determinado.
- As expectativas dos responsáveis pela governança, incluindo acordos feitos para reuniões ou comunicações periódicas com o auditor.
- A época em que o auditor identifica determinados assuntos, como, por exemplo, o auditor pode não identificar um assunto específico (por exemplo, não-conformidade com uma lei) a tempo de se tomar uma medida preventiva, mas a comunicação do assunto pode possibilitar a tomada de uma medida corretiva.

Adequação do processo de comunicação (item 22)

A42. O auditor não precisa planejar procedimentos específicos para corroborar a avaliação da comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança; em vez disso, essa avaliação pode ser baseada em observações resultantes de procedimentos de auditoria executados para outros fins. Essas observações podem incluir:

- A adequação e tempestividade das medidas tomadas pelos responsáveis pela governança em resposta aos assuntos levantados pelo auditor. No caso de assuntos importantes, levantados em comunicações anteriores, não terem sido tratados de maneira eficaz, pode ser apropriado para o auditor indagar por que não foram tomadas medidas apropriadas e considerar levantar o assunto novamente. Isso evita passar a impressão de que o auditor está satisfeito de que o assunto foi adequadamente tratado ou não é mais importante.
- A aparente abertura dos responsáveis pela governança em suas comunicações com o auditor.
- A disposição e capacidade dos responsáveis pela governança de se reunir com o auditor sem a presença da administração.

- A aparente capacidade dos responsáveis pela governança de compreender plenamente os assuntos levantados pelo auditor, por exemplo, a extensão em que os responsáveis pela governança investigam os assuntos e questionam as recomendações feitas a eles.
- Dificuldade em estabelecer entendimento mútuo com os responsáveis pela governança sobre a forma, a época e o conteúdo geral previsto das comunicações.
- Quando todos ou alguns dos responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade, sua aparente consciência de como os assuntos discutidos com o auditor afetam suas responsabilidades de governança mais amplas, bem como suas responsabilidades administrativas.
- Se a comunicação entre o auditor e os responsáveis pela governança satisfaz as exigências legais e reguladoras aplicáveis.

A43. Conforme observado no item 4, a comunicação recíproca assiste ao auditor e os responsáveis pela governança. Além disso, a NBC TA 315, item A70, identifica a participação dos responsáveis pela governança, incluindo sua interação com a auditoria interna, se houver, e auditores independentes, como um elemento do ambiente de controle da entidade. A comunicação recíproca inadequada pode indicar um ambiente de controle insatisfatório e influenciar a avaliação do auditor dos riscos de distorções relevantes. Existe também um risco de que o auditor pode não ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente para expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

A44. Caso a comunicação entre o auditor e os responsáveis pela governança não seja adequada e a situação não possa ser resolvida, o auditor pode tomar certas ações, tais como:

- Modificar a opinião do auditor com base em uma limitação ao alcance.
- Obter assessoria jurídica sobre as conseqüências de diferentes cursos de ação.
- Comunicar terceiros (p.ex., um órgão regulador) ou uma autoridade superior na estrutura da governança, externa à entidade, como os proprietários de um negócio (p.ex., sócios em uma assembléia geral), ou o ministro responsável do governo ou o legislativo no setor público.
- Retirar-se do trabalho de auditoria quando permitido na jurisdição pertinente.

### **Documentação (item 23)**

A45. A documentação de comunicação verbal pode incluir uma cópia de atas elaboradas pela entidade retida como parte da documentação de auditoria no caso em que essas atas são um registro apropriado da comunicação.

## **Apêndice 1 (item 3)**

**Requisitos específicos na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica, e outros trabalhos de asseguração e de serviços correlatos, e outras normas de auditoria que se referem a comunicações com os responsáveis pela governança**

Este apêndice identifica itens na NBC PA 01 e outras normas de auditoria com vigência para auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1 de janeiro de 2010, que exigem a comunicação de assuntos específicos aos responsáveis pela governança. A lista não substitui a consideração dos requisitos e correspondente aplicação e outros materiais explicativos nas normas de auditoria.

- NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação financeira histórica, e outros trabalhos de asseguarção e de serviços correlatos, item 30(a);
- NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 21, 38(c) e 40 a 42;
- NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 14, 19 e 22 a 24;
- NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno, item 9;
- NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, itens 12 e 13;
- NBC TA 505 – Confirmações Externas, item 9;
- NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais, item 7;
- NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item 27;
- NBC TA 560 – Eventos Subseqüentes, itens 7(b) e (c), 9, 10(a), 13(b), 14(a) e 17;
- NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 23;
- NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, item 49;
- NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, itens 12, 14, 19(a) e 28;
- NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, item 9;
- NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, item 18;
- NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas.

## **Apêndice 2 (itens 16(a) e A17)**

### **Aspectos qualitativos de práticas contábeis**

A comunicação exigida pelo item 16(a) e discutida no item A17 pode incluir assuntos como:

#### **Políticas contábeis**

- A adequação das políticas contábeis às circunstâncias específicas da entidade, considerando a necessidade de equilibrar o custo do fornecimento de informações com o provável benefício aos usuários das demonstrações contábeis da entidade. No caso de haver políticas contábeis alternativas aceitáveis, a comunicação pode incluir a identificação dos itens das demonstrações contábeis que são afetados pela escolha de políticas contábeis significativas, bem como informações sobre políticas contábeis usadas por entidades similares.
- A seleção inicial e alterações de políticas contábeis significativas, incluindo a aplicação de novos pronunciamentos contábeis. A comunicação pode incluir: o efeito da época e do método de adoção de uma alteração de política contábil sobre os lucros atuais e futuros da entidade, e a época de uma alteração de políticas contábeis em relação aos novos pronunciamentos contábeis esperados.

- O efeito de políticas contábeis significativas sobre áreas controversas ou emergentes (ou específicas de uma indústria/setor, especialmente quando há falta de uma orientação ou consenso).
- O efeito da época das transações em relação ao período em que são registradas.

### **Estimativas contábeis**

- Para itens para os quais as estimativas são significativas, assuntos discutidos na NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas, incluindo, por exemplo:
  - identificação das estimativas contábeis pela administração;
  - processo da administração para fazer estimativas contábeis;
  - riscos de distorção relevante;
  - indicadores de possível tendenciosidade pela administração;
  - divulgação de incerteza de estimativa nas demonstrações contábeis.

### **Divulgações nas demonstrações contábeis**

- Os assuntos envolvidos e os correspondentes julgamentos feitos na elaboração de divulgações de demonstrações contábeis especialmente críticas (p.ex., divulgações relacionadas a reconhecimento de receita, remuneração, continuidade do negócio, eventos subsequentes, e contingências).
- A neutralidade geral, consistência e clareza das divulgações nas demonstrações contábeis.

### **Assuntos relacionados**

- O possível efeito sobre as demonstrações contábeis de riscos significativos, exposições e incertezas, como litígio pendente, que são divulgados nas demonstrações contábeis.
- A extensão em que as demonstrações contábeis são afetadas por transações não usuais, incluindo valores não recorrentes reconhecidos durante o período, e a extensão em que essas transações são divulgadas separadamente nas demonstrações contábeis.
- Os fatores que afetam os valores contábeis de ativos e passivos, incluindo as bases da entidade para determinar a vida útil econômica de bens tangíveis e intangíveis. A comunicação pode explicar como os fatores que afetam os valores contábeis foram selecionados e como as seleções alternativas teriam afetado as demonstrações contábeis.
- A correção seletiva de distorções, por exemplo, corrigir distorções cujo efeito é aumentar os lucros divulgados, mas não aqueles cujo efeito é diminuir os lucros divulgados.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.210/09

*Aprova a NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 265 – “Comunicação de Deficiências de Controle Interno”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 265.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 265 – COMUNICAÇÃO DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 3
Data de vigência	4
<b>OBJETIVO</b>	5
<b>DEFINIÇÕES</b>	6
<b>REQUISITOS</b>	7 – 11
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Determinação se foram identificadas deficiências de controle interno	A1 – A4
Deficiências significativas de controle interno	A5 – A11
Comunicação de deficiências de controle interno	A12–A30
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 comunicar apropriadamente, aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno que foram identificadas na auditoria das demonstrações contábeis. Esta Norma não impõe responsabilidades adicionais ao auditor na obtenção de entendimento do controle interno, assim como no planejamento e na execução de testes de controle além dos requisitos da NBC TA 315, itens 4 e 12, e da NBC TA 330. A NBC TA 260 estabelece requisitos adicionais e fornece orientação sobre a responsabilidade do auditor na comunicação com os responsáveis pela governança em relação à auditoria de demonstrações contábeis.
2. O auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a auditoria ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante (NBC TA 315, item 12, e itens A60 a A65 da NBC TA 315 fornecem orientação sobre controles relevantes para a auditoria). Nessas avaliações de risco, o auditor considera o controle interno para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno. O auditor pode identificar deficiências do controle interno, não somente durante esse processo de avaliação de risco, mas, também, em qualquer outra etapa da auditoria. Esta Norma especifica quais deficiências identificadas pelo auditor devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança e à administração.

3. Esta Norma não impede o auditor de comunicar aos responsáveis pela governança e à administração outros assuntos sobre controle interno que o auditor tenha identificado durante a auditoria.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

5. O objetivo do auditor é comunicar apropriadamente, aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno que o auditor identificou durante a auditoria e que, no seu julgamento profissional, são de importância suficiente para merecer a atenção deles.

### **Definições**

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

*Deficiência de controle interno* existe quando:

- (i) o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis; ou
- (ii) falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

*Deficiência significativa de controle interno* é a deficiência ou a combinação de deficiências de controle interno que, no julgamento profissional do auditor, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança (ver item A5).

### **Requisitos**

7. O auditor deve determinar se, com base no trabalho de auditoria executado, ele identificou uma ou mais deficiências de controle interno (ver itens A1 a A4).
8. Se o auditor identificou uma ou mais deficiências de controle interno, o auditor deve determinar, com base no trabalho de auditoria executado, se elas constituem, individualmente ou em conjunto, deficiência significativa (ver itens A5 a A11).
9. O auditor deve comunicar tempestivamente por escrito as deficiências significativas de controle interno identificadas durante a auditoria aos responsáveis pela governança (ver itens A12 a A18 e A27).
10. O auditor também deve comunicar tempestivamente à administração no nível apropriado de responsabilidade (ver itens A19 e A27):
  - (a) por escrito, as deficiências significativas de controle interno que o auditor comunicou ou pretende comunicar aos responsáveis pela governança, a menos que não seja apropriado nas circunstâncias comunicar diretamente à administração (ver itens A14, A20 e A21); e

- (b) outras deficiências de controle interno identificadas durante a auditoria que não foram comunicadas à administração ou a outras partes e que, no julgamento profissional do auditor, são de importância suficiente para merecer a atenção da administração (ver itens A22 a A26).
11. O auditor deve incluir na comunicação por escrito das deficiências significativas de controle interno:
- (a) descrição das deficiências e explicação de seus possíveis efeitos (ver item A28); e
- (b) informações suficientes para permitir que os responsáveis pela governança e a administração entendam o contexto da comunicação. O auditor deve especificamente explicar que (ver itens A29 e A30):
- (i) o objetivo da auditoria era o de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis;
- (ii) a auditoria incluiu a consideração do controle interno relevante para a elaboração das demonstrações contábeis com a finalidade de planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno; e
- (iii) os assuntos comunicados estão limitados às deficiências que o auditor identificou durante a auditoria e concluiu serem de importância suficiente para comunicar aos responsáveis pela governança.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Determinação se foram identificadas deficiências de controle interno (ver item 7)**

- A1. Ao determinar se foram identificadas uma ou mais deficiências de controle interno, o auditor pode discutir os fatos e as circunstâncias relevantes das suas observações com o nível adequado da administração. Essa discussão fornece oportunidade para o auditor alertar tempestivamente a administração sobre a existência de deficiências sobre as quais a administração possivelmente não tinha conhecimento. O nível da administração com o qual é apropriado discutir as observações é aquele que está familiarizado com a área de controle interno relacionada e que tem autoridade para tomar as medidas corretivas para quaisquer deficiências de controle interno identificadas. Em algumas circunstâncias, pode não ser apropriado para o auditor discutir as suas constatações diretamente com a administração, por exemplo, se elas parecerem questionar a integridade ou competência da administração (ver item A20).
- A2. Ao discutir os fatos e as circunstâncias das suas observações com a administração, o auditor pode obter outras informações relevantes para consideração adicional, como:
- entendimento da administração das causas reais ou suspeitas das deficiências;
  - exceções decorrentes das deficiências que a administração pode ter observado, por exemplo, distorções que não foram prevenidas pelos controles de tecnologia da informação (TI) relevantes;
  - indicação preliminar da administração de sua resposta às observações.

Considerações específicas para entidades de pequeno porte

- A3. Embora os conceitos que suportam as atividades de controle em entidades de pequeno porte sejam provavelmente semelhantes aos de entidades de grande porte, a formalidade com que operam variará. Além disso, as entidades de pequeno porte podem determinar que certos tipos de atividades de controle não são necessários devido aos controles aplicados pela administração. Por exemplo, a autoridade exclusiva da administração de conceder crédito a clientes e aprovar aquisições significativas pode proporcionar o controle efetivo sobre saldos contábeis e transações importantes, diminuindo ou eliminando a necessidade de atividades de controle mais detalhadas.
- A4. Além disso, entidades de pequeno porte frequentemente possuem menos empregados, que pode limitar até que ponto a segregação de funções é praticável. Entretanto, em entidade de pequeno porte administrada pelo proprietário, ele pode ser capaz de supervisionar de maneira mais eficaz do que em uma entidade de grande porte. Esse nível mais alto de supervisão da administração deve compensar a maior probabilidade da administração burlar os controles.

### **Deficiências significativas de controle interno (ver itens 6(b) e 8)**

- A5. A importância de uma deficiência ou de uma combinação de deficiências de controle interno não depende somente se a distorção realmente ocorreu, mas, também, da probabilidade de que a distorção poderia ocorrer e a possível magnitude da distorção. Portanto, podem existir deficiências significativas mesmo que o auditor não tenha identificado distorções durante a auditoria.
- A6. Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar ao determinar se a deficiência ou a combinação de deficiências de controle interno constitui deficiência significativa incluem:
- a probabilidade das deficiências levarem a distorção relevante nas demonstrações contábeis no futuro;
  - a susceptibilidade à perda ou à fraude do respectivo ativo ou passivo;
  - a subjetividade e a complexidade da determinação de valores estimados, como estimativas contábeis a valor de mercado;
  - os valores das demonstrações contábeis expostos às deficiências;
  - o volume de atividade que ocorreu ou poderia ocorrer nos saldos contábeis ou na classe de transações expostas à deficiência ou às deficiências;
  - a importância dos controles para o processo de elaboração de demonstrações contábeis; por exemplo:
    - controle de monitoramento geral (tais como supervisão da administração);
    - controle sobre a prevenção e a detecção de fraude;
    - controle sobre a seleção e a aplicação das principais práticas contábeis;
    - controle sobre transações significativas com partes relacionadas;
    - controle sobre transações significativas fora do curso normal dos negócios da entidade;
    - controles sobre o processo de elaboração de demonstrações contábeis de final de período (tais como controle sobre lançamentos não recorrentes ou não usuais);
  - a causa e a frequência das exceções detectadas em decorrência das deficiências de controle;
  - a interação da deficiência com outras deficiências do controle interno.

- A7. Os indicadores de deficiência significativa do controle interno incluem, por exemplo:
- evidência de aspectos ineficazes do ambiente de controle, como:
    - indicações de que transações significativas, nas quais a administração está financeiramente interessada, não estão sendo apropriadamente analisadas pelos responsáveis pela governança;
    - identificação de fraude da administração, relevante ou não, que não foi prevenida pelo controle interno da entidade;
    - falha da administração ao não implementar medidas corretivas apropriadas para as deficiências significativas anteriormente comunicadas;
  - ausência de processo de avaliação de risco na entidade em que a existência desse processo seria normalmente esperada;
  - evidência de processo de avaliação de risco ineficaz, tais como falha da administração para identificar risco de distorção relevante que o auditor esperaria que o processo de avaliação de risco tivesse identificado;
  - evidência de resposta ineficaz a riscos significativos identificados (por exemplo, ausência de controle sobre esses riscos);
  - distorção detectada pelos procedimentos do auditor que não foi prevenida ou detectada e corrigida, pelo controle interno da entidade;
  - reapresentação de demonstrações contábeis emitidas anteriormente para refletir a correção de distorção relevante devido a erro ou a fraude;
  - evidência da incapacidade da administração de supervisionar a elaboração das demonstrações contábeis.
- A8. Os controles podem ser planejados para operarem individualmente ou em conjunto para prevenir, ou detectar e corrigir, as distorções de maneira eficaz (NBC TA 315, item A66). Controles sobre contas a receber, por exemplo, podem consistir de controles automatizados e manuais elaborados para operarem em conjunto para prevenir, ou detectar e corrigir, distorções no saldo contábil. A deficiência de controle interno, por si só, pode não ser suficientemente importante para se constituir em deficiência significativa. Entretanto, a combinação de deficiências que afeta o mesmo saldo contábil ou a mesma divulgação, a mesma afirmação relevante, ou o mesmo componente do controle interno, pode aumentar os riscos de distorção a ponto de dar origem a uma deficiência significativa.
- A9. A legislação ou os regulamentos em algumas jurisdições podem estabelecer requisito (especificamente para auditoria de entidade registrada em bolsa) para que o auditor comunique aos responsáveis pela governança ou a outras partes relevantes (como agências reguladoras) um ou mais tipos específicos de deficiência de controle interno que o auditor tenha identificado durante a auditoria. Quando a legislação ou o regulamento estabelecem termos e definições específicos para esses tipos de deficiência e requer que o auditor use esses termos e definições para fins de comunicação, o auditor usa esses termos e definições nas comunicações de acordo com os requisitos legais ou regulatórios.
- A10. Quando a jurisdição estabeleceu termos específicos para tipos de deficiência de controle interno a serem comunicados, mas não definiu esses termos, pode ser necessário que o auditor use julgamento para determinar os assuntos a serem comunicados, em adição ao requisito legal ou regulatório. No Brasil, não existem ainda termos determinados por reguladores

específicos. Ao determinar os assuntos a serem comunicados, o auditor pode considerar apropriado os requisitos e a orientação desta Norma. Por exemplo, se a finalidade do requisito legal ou regulatório é o de levar ao conhecimento dos responsáveis pela governança certos assuntos sobre controle interno sobre os quais eles deveriam ter conhecimento, pode ser adequado considerar esses assuntos como sendo geralmente equivalentes às deficiências significativas que devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança de acordo com esta Norma.

A11. Os requisitos desta Norma permanecem aplicáveis independentemente de a lei ou o regulamento requerer que o auditor use termos ou definições específicos.

### **Comunicação de deficiências de controle interno**

Comunicação de deficiência significativa de controle interno aos responsáveis pela governança (ver item 9)

A12. A comunicação de deficiências significativas por escrito aos responsáveis pela governança reflete a importância desses assuntos e auxilia os responsáveis pela governança a cumprirem suas responsabilidades de supervisão geral. A NBC TA 260, item 13, estabelece considerações relevantes sobre comunicação com os responsáveis pela governança quando todos eles estão envolvidos na administração da entidade.

A13. Ao determinar quando emitir a comunicação por escrito, o auditor pode considerar se o recebimento dessa comunicação seria um fator importante para permitir que os responsáveis pela governança desempenhem suas responsabilidades de supervisão geral. Além disso, para entidades registradas em bolsa em certas jurisdições, os responsáveis pela governança podem ter que receber a comunicação por escrito do auditor antes da data de aprovação das demonstrações contábeis para desempenhar responsabilidades específicas em relação ao controle interno, para fins regulatórios ou para atender outros propósitos. Para outras entidades, o auditor pode emitir a comunicação por escrito em uma data posterior. Contudo, neste último caso, considerando que a comunicação por escrito do auditor sobre deficiências significativas faz parte do arquivo de auditoria final, a comunicação por escrito está sujeita ao requisito do item 14 da NBC TA 230, que requer do auditor a montagem tempestiva do arquivo de auditoria final. A NBC TA 230 estabelece que o limite de tempo adequado para a conclusão da montagem do arquivo de auditoria final é normalmente de no máximo 60 dias após a data do relatório do auditor independente (NBC TA 230, item A21).

A14. Independentemente da época da comunicação por escrito de deficiências significativas, o auditor pode comunicá-las verbalmente em primeira instância à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança para auxiliá-los a tomar tempestivamente as medidas corretivas para minimizar os riscos de distorção relevante. Contudo, isso não isenta o auditor da responsabilidade de comunicar as deficiências significativas por escrito, conforme requerido por esta Norma.

A15. O nível de detalhes de deficiências significativas a ser comunicado é uma questão de julgamento profissional do auditor nas circunstâncias. Os fatores que o auditor pode considerar ao determinar um nível de detalhe apropriado para a comunicação incluem, por exemplo:

- a natureza da entidade. Por exemplo, a comunicação requerida para entidade de interesse público pode ser diferente daquela requerida para entidade que não seja de interesse público;

- o porte e a complexidade da entidade. Por exemplo, a comunicação requerida para entidade complexa pode ser diferente da requerida para entidade que opera um negócio simples;
- a natureza das deficiências significativas que o auditor identificou;
- a composição da governança da entidade. Por exemplo, podem ser necessários mais detalhes se os responsáveis pela governança incluem membros que não têm experiência significativa no setor da entidade ou nas áreas afetadas;
- requisitos legais ou regulatórios relativos à comunicação de tipos específicos de deficiência de controle interno.

A16. A administração e os responsáveis pela governança podem já ter conhecimento de deficiências significativas que o auditor identificou durante a auditoria e optado por não corrigi-las por causa do custo ou de outras considerações. A responsabilidade pela avaliação dos custos e benefícios de implementar medidas corretivas é da administração e dos responsáveis pela governança. Consequentemente, o requisito do item 9 se aplica independentemente de custo ou outras considerações que a administração e os responsáveis pela governança podem considerar relevante para determinar se essas deficiências devem ser corrigidas.

A17. O fato de que o auditor comunicou uma deficiência significativa aos responsáveis pela governança e à administração na auditoria anterior não elimina a necessidade dele repetir a comunicação se ainda não foi tomada medida corretiva. Se a deficiência significativa comunicada anteriormente não foi corrigida, a comunicação do exercício corrente pode repetir a descrição da comunicação anterior, ou simplesmente fazer referência à comunicação anterior. O auditor pode perguntar à administração ou, quando apropriado, aos responsáveis pela governança porque a deficiência significativa ainda não foi corrigida. A falha por não agir, sem explicação racional, pode por si só, representar deficiência significativa.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A18. No caso de auditoria de entidade de pequeno porte, o auditor pode fazer comunicação aos responsáveis pela governança de forma menos estruturada do que no caso de entidade de grande porte.

#### Comunicação de deficiência de controle interno à administração (ver item 10)

A19. Normalmente, o nível apropriado da administração é o que tem a responsabilidade e a autoridade para avaliar as deficiências de controle interno e tomar as medidas corretivas necessárias. Para deficiências significativas, o nível adequado é provavelmente o diretor presidente ou diretor financeiro (ou equivalente) uma vez que esses assuntos também devem ser comunicados aos responsáveis pela governança. Para outras deficiências de controle interno, o nível adequado pode ser a administração operacional com envolvimento mais direto nas áreas de controle afetadas e com autoridade para tomar a medida corretiva apropriada.

#### Comunicação de deficiência significativa de controle interno à administração (ver item 10(a))

A20. Certas deficiências significativas de controle interno identificadas podem colocar em dúvida a integridade ou a competência da administração. Por exemplo, pode haver evidência de fraude ou não conformidade intencional de leis ou regulamentos pela administração, ou a administração pode demonstrar ser incapaz de supervisionar a elaboração adequada de demonstrações contábeis adequadas pode gerar dúvida sobre a competência da administração.

Consequentemente, pode não ser apropriado comunicar essas deficiências diretamente à administração.

A21. A NBC TA 250 estabelece requisitos e fornece orientação sobre a comunicação de suspeita ou efetiva não conformidade com leis e regulamentos, inclusive quando os próprios responsáveis pela governança estão envolvidos na referida não conformidade (ver NBC TA 250, itens 22 a 28).

A NBC TA 240, item 41, estabelece requisitos e fornece orientação sobre a comunicação aos responsáveis pela governança quando o auditor identificou fraude ou suspeita de fraude envolvendo a administração.

Comunicação de outras deficiências de controle interno à administração (ver item 10(b))

A22. Durante a auditoria, o auditor pode identificar outras deficiências de controle interno que não são deficiências significativas, mas podem ser de importância suficiente para merecer a atenção da administração. A determinação sobre quais dessas deficiências de controle interno merecem a atenção da administração é uma questão de julgamento profissional do auditor nas circunstâncias, levando em consideração a probabilidade e a possível magnitude de distorções que podem surgir nas demonstrações contábeis em decorrência dessas deficiências.

A23. A comunicação de outras deficiências de controle interno que merecem a atenção da administração não precisa ser por escrito, podendo, portanto, ser verbal. Quando o auditor discutiu os fatos e as circunstâncias das suas constatações com a administração, ele pode considerar que foi feita comunicação verbal das outras deficiências na época dessas discussões. Consequentemente, não precisa ser feita comunicação formal posteriormente.

A24. Se o auditor comunicou à administração as deficiências de controle interno que não sejam deficiências significativas no período anterior e a administração optou por não corrigi-las pelo custo ou por outras razões, o auditor não precisa repetir a comunicação no período corrente. Além disso, não é requerido ao auditor repetir informações sobre essas deficiências se elas foram comunicadas anteriormente à administração por outras partes, como auditores internos ou agências reguladoras. Entretanto, pode ser adequado para o auditor comunicar novamente essas outras deficiências no caso de ter havido mudança da administração, ou de novas informações que chegaram ao seu conhecimento que alteram o entendimento anterior do auditor e da administração sobre as deficiências. Contudo, o fato de a administração não corrigir outras deficiências de controle interno, anteriormente comunicadas, pode se tornar uma deficiência significativa, requerendo que seja comunicada aos responsáveis pela governança. A determinação se esse é o caso depende do julgamento do auditor nas circunstâncias.

A25. Em algumas circunstâncias, os responsáveis pela governança podem solicitar que sejam informados detalhes de outras deficiências do controle interno que o auditor comunicou à administração, ou ser sucintamente informados da natureza das outras deficiências. Alternativamente, o auditor pode considerar adequado informar aos responsáveis pela governança sobre a comunicação das outras deficiências à administração. Em qualquer dos casos, o auditor pode fazer a comunicação verbal ou por escrito aos responsáveis pela governança, conforme adequado.

A26. A NBC TA 260, item 9, estabelece considerações relevantes sobre comunicação com os responsáveis pela governança quando todos eles estão envolvidos na administração da entidade.

Considerações específicas de entidade do setor público (ver itens 9 e 10)

A27. Auditores do setor público podem ter responsabilidades adicionais de comunicar deficiências de controle interno que foram identificadas durante a auditoria, de diferentes maneiras, em nível de detalhes, e para partes não previstas nesta Norma. Por exemplo, deficiências significativas podem ter que ser comunicadas ao órgão legislativo ou outro órgão executivo. A lei, o regulamento ou outra autoridade também pode determinar que os auditores do setor público comuniquem deficiências de controle interno, independentemente da importância dos possíveis efeitos dessas deficiências. Além disso, a legislação pode requerer que os auditores do setor público comuniquem assuntos relacionados a controles internos de forma mais ampla do que as deficiências de controle interno que devem ser comunicadas de acordo com esta Norma, por exemplo, controles relacionados a cumprimento de determinações das autoridades legislativas, regulamentos ou cláusulas de contratos ou acordos de concessão.

Conteúdo da comunicação de deficiência significativa de controle interno (ver item 11)

A28. Ao explicar os possíveis efeitos das deficiências significativas, o auditor não precisa quantificar esses efeitos. As deficiências significativas podem ser agrupadas para fins de comunicação, quando adequado. O auditor também pode incluir na comunicação por escrito, suas sugestões para medidas corretivas das deficiências, as ações implementadas ou propostas pela administração, assim como informação sobre se o auditor verificou se as ações da administração foram implementadas (*follow up* pelo auditor).

A29. O auditor pode considerar apropriado incluir as seguintes informações como contexto adicional para a comunicação:

- indicação de que se o auditor tivesse executado procedimentos mais extensivos sobre o controle interno, ele poderia ter identificado mais deficiências a serem comunicadas, ou concluído que algumas deficiências comunicadas, na verdade, não deveriam ter sido comunicadas;
- indicação de que essa comunicação foi fornecida aos responsáveis pela governança e que pode não servir para outras finalidades.

A30. A legislação ou a regulamentação pode requerer que o auditor ou a administração forneça uma cópia por escrito da comunicação do auditor sobre as deficiências significativas para as autoridades reguladoras. Nesse caso, a comunicação por escrito do auditor pode identificar essas autoridades reguladoras.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.211/09

*Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 300 – “Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 300.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA 300 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Papel e oportunidade do planejamento	2
Data de vigência	3
<b>OBJETIVO</b>	4
<b>REQUISITOS</b>	
Envolvimento de membros-chave da equipe de trabalho	5
Atividades preliminares do trabalho de auditoria	6
Atividades de planejamento	7 – 11
Documentação	12
Considerações adicionais em auditoria inicial	13
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Papel e época do planejamento	A1 – A3
Envolvimento de membros-chave da equipe de trabalho	A4
Atividades preliminares do trabalho de auditoria	A5 – A7
Atividades de planejamento	A8 – A15
Documentação	A16 – A19
Considerações adicionais em auditoria inicial	A20

**Apêndice:** Considerações na definição da estratégia global de auditoria

Esta Norma deve ser lida em conjunto com 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 no planejamento da auditoria das demonstrações contábeis. Esta Norma está escrita no contexto de auditorias recorrentes. Outras considerações da auditoria inicial são apresentadas separadamente.

### **Papel e oportunidade do planejamento**

2. O planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Um planejamento adequado é benéfico para a auditoria das demonstrações contábeis de várias maneiras, inclusive para (ver itens A1 a A3):

- auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

### **Data de vigência**

3. Esta Norma aplica-se a auditoria de demonstrações contábeis de períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

### **Objetivo**

4. O objetivo do auditor é planejar a auditoria de forma a realizá-la de maneira eficaz.

### **Requisitos**

#### **Envolvimento de membros-chave da equipe de trabalho**

5. O sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe de trabalho devem ser envolvidos no planejamento da auditoria, incluindo o planejamento e a participação na discussão entre os membros da equipe de trabalho (ver item A4).

#### **Atividades preliminares do trabalho de auditoria**

6. O auditor deve realizar as seguintes atividades no início do trabalho de auditoria corrente:
  - (a) realizar os procedimentos exigidos pela NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 12 e 13;
  - (b) avaliação da conformidade com os requisitos éticos, inclusive independência, conforme exigido pela NBC TA 220, itens 9 a 11; e
  - (c) estabelecimento do entendimento dos termos do trabalho, conforme exigido pela NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, itens 9 a 13 (ver itens A5 a A7).

#### **Atividades de planejamento**

7. O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria.
8. Ao definir a estratégia global, o auditor deve:
  - (a) identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;

- (b) definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
  - (c) considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho;
  - (d) considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade; e
  - (e) determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho (ver itens A8 a A11).
9. O auditor deve desenvolver o plano de auditoria, que deve incluir a descrição de:
- (a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados de avaliação de risco, conforme estabelecido na NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente;
  - (b) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação, conforme previsto na NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados;
  - (c) outros procedimentos de auditoria planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria (ver item A12).
10. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria (ver item A13).
11. O auditor deve planejar a natureza, a época e a extensão do direcionamento e supervisão da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho (ver itens A14 e A15).

### **Documentação**

12. O auditor deve documentar (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6):
- (a) a estratégia global de auditoria;
  - (b) o plano de auditoria; e
  - (c) eventuais alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria durante o trabalho de auditoria, e as razões dessas alterações (ver itens A16 a A19).

### **Considerações adicionais em auditoria inicial**

13. O auditor deve realizar as seguintes atividades antes de começar os trabalhos de auditoria inicial:
- (a) aplicar procedimentos exigidos pela NBC TA 220, itens 12 e 13, relativos à aceitação do cliente e do trabalho de auditoria específico; e
  - (b) entrar em contato com o auditor antecessor, caso haja mudança de auditores, de acordo com os requisitos éticos pertinentes (ver item A20).

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Papel e época do planejamento** (ver item 2)

- A1. A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme o porte e a complexidade da entidade, a experiência anterior dos membros-chave da equipe de trabalho com a entidade e as mudanças nas circunstâncias que ocorrem durante o trabalho de auditoria.
- A2. Planejamento não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo e iterativo, que muitas vezes começa logo após (ou em conexão com) a conclusão da auditoria anterior, continuando até a conclusão do trabalho de auditoria atual. Entretanto, o planejamento inclui a consideração da época de certas atividades e procedimentos de auditoria que devem ser concluídos antes da realização de procedimentos adicionais de auditoria. Por exemplo, o planejamento inclui a necessidade de considerar, antes da identificação e avaliação pelo auditor dos riscos de distorções relevantes, aspectos como:
- (a) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco;
  - (b) obtenção de entendimento global da estrutura jurídica e o ambiente regulatório aplicável à entidade e como a entidade cumpre com os requerimentos dessa estrutura;
  - (c) a determinação da materialidade;
  - (d) o envolvimento de especialistas;
  - (e) a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco.
- A3. O auditor pode optar por discutir esses elementos do planejamento com a administração da entidade, de forma a facilitar a condução e o gerenciamento do trabalho de auditoria (por exemplo, coordenar alguns dos procedimentos de auditoria planejados com o trabalho do pessoal da entidade). Apesar de normalmente essas discussões ocorrerem, a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria continuam sendo de responsabilidade do auditor. Na discussão de temas incluídos na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria deve-se atentar para não comprometer a eficácia dessa auditoria. Por exemplo, a discussão com a administração da natureza e da época de procedimentos de auditoria detalhados pode comprometer a eficácia da auditoria ao tornar tais procedimentos demasiadamente previsíveis.

### **Envolvimento de membros-chave da equipe de trabalho** (ver item 5)

- A4. O envolvimento do sócio do trabalho e de outros membros-chave da equipe de trabalho no planejamento da auditoria incorpora a sua experiência e seus pontos de vista, otimizando assim a eficácia e a eficiência do processo de planejamento. A NBC TA 315, item 10, estabelece requisitos e oferece orientação para a discussão pela equipe de trabalho da susceptibilidade da entidade a distorções relevantes nas demonstrações contábeis. A NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis orienta sobre a ênfase dada durante essa discussão à exposição das demonstrações contábeis da entidade a distorções relevantes devido a fraude

### **Atividades preliminares do trabalho de auditoria** (ver item 6)

- A5. Realizar as atividades preliminares do trabalho de auditoria especificadas no item 5 no início do trabalho de auditoria corrente auxilia o auditor na identificação e avaliação de eventos ou situações que possam afetar adversamente a capacidade do auditor de planejar e realizar o trabalho de auditoria.

- A6. A realização dessas atividades preliminares permite ao auditor planejar o trabalho de auditoria para o qual, por exemplo:
- (a) o auditor mantém a necessária independência e capacidade para realizar o trabalho;
  - (b) não há problemas de integridade da administração que possam afetar a disposição do auditor de continuar o trabalho;
  - (c) não há desentendimentos com o cliente em relação aos termos do trabalho.
- A7. A avaliação pelo auditor da continuidade do relacionamento com o cliente e de requisitos éticos, incluindo independência, ocorre ao longo do trabalho de auditoria à medida que mudam as circunstâncias e as condições. A aplicação de procedimentos iniciais sobre a continuidade do cliente e a avaliação de requisitos éticos (inclusive independência) no início do trabalho de auditoria corrente significa que estes devem estar concluídos antes da realização de outras atividades importantes para esse trabalho. No caso de trabalhos de auditoria recorrentes, esses procedimentos iniciais devem ser aplicados logo após (ou em conexão com) a conclusão da auditoria anterior.

### **Atividades de planejamento**

*Estratégia global de auditoria* (ver itens 7 e 8)

- A8. O processo de definição da estratégia global auxilia o auditor a determinar, dependendo da conclusão dos procedimentos de avaliação de risco, temas como:
- (a) os recursos a serem alocados em áreas de auditoria específicas, tais como membros da equipe com experiência adequada para áreas de alto risco ou o envolvimento de especialista em temas complexos;
  - (b) os recursos a alocar a áreas de auditoria específicas, tais como o número de membros da equipe alocados para observar as contagens de estoque em locais relevantes, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditoria de grupo de empresas ou o orçamento de horas de auditoria a serem alocadas nas áreas de alto risco;
  - (c) quando esses recursos devem ser alocados, por exemplo, se em etapa intermediária de auditoria ou em determinada data-base de corte; e
  - (d) como esses recursos são gerenciados, direcionados e supervisionados, por exemplo, para quando estão previstas as reuniões preparatórias e de atualização, como devem ocorrer as revisões do sócio e do gerente do trabalho (por exemplo, em campo ou fora dele) e se devem ser realizadas revisões de controle de qualidade do trabalho.
- A9. O Anexo a esta Norma relaciona exemplos de considerações na definição da estratégia global de auditoria.
- A10. Uma vez definida a estratégia global de auditoria, pode ser desenvolvido plano de auditoria para tratar dos diversos temas identificados na estratégia global de auditoria, levando-se em conta a necessidade de atingir os objetivos da auditoria por meio do uso eficiente dos recursos do auditor. A definição da estratégia global de auditoria e o plano de auditoria detalhado não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, estando intimamente relacionados, uma vez que as mudanças em um podem resultar em mudanças no outro.

Considerações específicas para entidades de pequeno porte

A11. Em auditoria de entidade de pequeno porte, toda a auditoria pode ser conduzida por equipe pequena de auditoria. Muitas auditorias de entidades de pequeno porte envolvem o sócio do trabalho trabalhando com um membro da equipe de trabalho ou sozinho. Com uma equipe menor, a coordenação e a comunicação entre membros da equipe ficam facilitadas. A definição da estratégia global para a auditoria de entidade de pequeno porte não precisa ser complexa ou um exercício demorado, variando de acordo com o tamanho da entidade, a complexidade da auditoria e o tamanho da equipe de trabalho. Por exemplo, um memorando breve, elaborado na conclusão da auditoria anterior, baseado na revisão dos papéis de trabalho e destacando assuntos identificados na auditoria que acabou de ser concluída, atualizado no período corrente, com base em discussões com o proprietário ou administrador da entidade, podem servir como documentação da estratégia de auditoria para o trabalho de auditoria corrente, caso cubra os temas mencionados no item 8.

*Plano de auditoria (ver item 9)*

A12. O plano de auditoria é mais detalhado que a estratégia global de auditoria visto que inclui a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados pelos membros da equipe de trabalho. O planejamento desses procedimentos de auditoria ocorre no decurso da auditoria, à medida que o plano de auditoria para o trabalho é desenvolvido. Por exemplo, o planejamento dos procedimentos de avaliação de riscos ocorre na fase inicial de auditoria. Entretanto, o planejamento da natureza, da época e da extensão de procedimentos específicos adicionais de auditoria depende do resultado dessa avaliação de riscos. Além disso, o auditor pode iniciar a execução de procedimentos adicionais de auditoria para alguns tipos de operação, saldos de conta e divulgação antes de planejar todos os procedimentos adicionais de auditoria.

*Mudança nas decisões de planejamento durante o processo de auditoria (ver item 10)*

A13. Em decorrência de imprevistos, mudanças nas condições ou na evidência de auditoria obtida na aplicação de procedimentos de auditoria, o auditor pode ter que modificar a estratégia global e o plano de auditoria e, portanto, a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados, considerando a revisão dos riscos avaliados. Pode ser o caso de informação identificada pelo auditor que difere significativamente da informação disponível quando o auditor planejou os procedimentos de auditoria. Por exemplo, evidência de auditoria obtida por meio da aplicação de procedimentos substantivos pode ser contraditória à evidência de auditoria obtida por meio de testes de controle.

*Direcionamento, supervisão e revisão (ver item 11)*

A14. A natureza, a época e a extensão do direcionamento e da supervisão dos membros da equipe e a revisão do seu trabalho podem variar dependendo de diversos fatores, incluindo:

- (a) o porte e a complexidade da entidade;
- (b) a área da auditoria;
- (c) os riscos de distorções relevantes (por exemplo, um aumento no risco de distorções relevantes para uma dada área de auditoria costuma exigir um correspondente aumento na extensão e no direcionamento e supervisão tempestiva por parte dos membros da equipe e uma revisão mais detalhada do seu trabalho);
- (d) a capacidade e a competência dos membros individuais da equipe que realiza o trabalho de auditoria.

A NBC TA 220, itens 15 a 17, contém orientações adicionais sobre o direcionamento, supervisão e revisão do trabalho de auditoria.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A15. Quando a auditoria é realizada integralmente pelo sócio do trabalho, não se colocam questões de direção e supervisão dos membros da equipe de trabalho e de revisão do seu trabalho. Nesses casos, o sócio do trabalho, tendo dirigido todos os aspectos do trabalho, estará ciente de todos os assuntos relevantes. A formação de uma visão objetiva da adequação dos julgamentos feitos no decurso da auditoria pode gerar problemas práticos quando a mesma pessoa também executa toda a auditoria. Quando existem assuntos particularmente complexos ou incomuns e a auditoria é realizada por um único profissional, pode ser recomendável a consulta a outros auditores com experiência adequada ou à entidade profissional dos auditores.

#### **Documentação** (ver item 12)

A16. A documentação da estratégia global de auditoria é o registro das decisões-chave consideradas necessárias para planejar adequadamente a auditoria e comunicar temas importantes à equipe de trabalho. Por exemplo, o auditor pode resumir a estratégia global de auditoria na forma de memorando contendo as decisões-chave relativas ao alcance global, a época e a condução da auditoria.

A17. A documentação do plano de auditoria é o registro da natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos de avaliação de risco e dos procedimentos adicionais de auditoria no nível da afirmação, em resposta aos riscos avaliados. Também serve para registrar o apropriado planejamento dos procedimentos de auditoria que podem ser revisados e aprovados antes da sua aplicação. O auditor pode utilizar programas de auditoria padrão ou listas de verificação de conclusão da auditoria, adaptados de forma a refletirem as circunstâncias particulares do trabalho.

A18. O registro das mudanças significativas na estratégia global de auditoria e no plano de auditoria, e respectivas mudanças na natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos de auditoria explica o motivo de mudanças significativas, a estratégia global e o plano de auditoria adotado para a auditoria. Também reflete a resposta apropriada a mudanças significativas ocorridas no decurso da auditoria.

#### *Considerações específicas para entidade de pequeno porte*

A19. Conforme mencionado no item A11, um memorando adequado e breve pode servir como documentação da estratégia da auditoria de entidade de pequeno porte. No caso do plano de auditoria, programas de auditoria padrão ou listas de verificação (ver item A17), concebidos com base na premissa de que podem existir apenas algumas atividades de controle relevantes, como é o caso provável de entidade de pequeno porte, podem ser usados desde que sejam adaptados às circunstâncias do trabalho, inclusive as avaliações de riscos do auditor.

#### **Considerações adicionais em auditoria inicial** (ver item 13)

A20. A finalidade e o objetivo do planejamento da auditoria não mudam caso a auditoria seja inicial ou em trabalho recorrente. Entretanto, no caso de auditoria inicial, o auditor pode ter a necessidade de estender as atividades de planejamento por falta da experiência anterior que é normalmente utilizada durante o planejamento dos trabalhos. Para a auditoria inicial, o auditor

pode considerar os seguintes temas adicionais na definição da estratégia global e do plano de auditoria:

- exceto se for proibido por lei ou norma, manter contato com o auditor antecessor, por exemplo, para conduzir a revisão de seus papéis de trabalho;
- quaisquer assuntos importantes (inclusive a aplicação de princípios contábeis ou de auditoria e normas de elaboração de relatórios) discutidos com a administração e relacionados à escolha do auditor, a comunicação desses temas aos responsáveis pela governança e como eles afetam a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria;
- os procedimentos de auditoria necessários para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada relativa aos saldos iniciais (ver NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais);
- outros procedimentos exigidos pelo sistema de controle de qualidade da firma para trabalhos de auditoria inicial (por exemplo, esse sistema pode exigir o envolvimento de outro sócio ou profissional experiente para a revisão da estratégia global de auditoria antes de iniciar procedimentos de auditoria significativos ou de revisão dos relatórios antes da sua emissão).

## **Apêndice** (ver itens 7 e 8 e A8 a A11)

### **Considerações na definição da estratégia global de auditoria**

O presente anexo oferece exemplos de temas que o auditor deve considerar na definição da estratégia global de auditoria. Muitos desses temas também influenciam o plano de auditoria detalhado. Os exemplos apresentados cobrem um amplo leque de temas aplicáveis a diversos trabalhos. Apesar de alguns temas mencionados a seguir serem exigidos por outras normas de auditoria, nem todos os temas são relevantes para todo e qualquer trabalho de auditoria e a relação não é necessariamente completa.

### **Características do trabalho**

- a estrutura de relatório financeiro sobre o qual a informação financeira a ser auditada foi elaborada, inclusive a eventual necessidade de conciliação com outra estrutura de relatório financeiro;
- a cobertura de auditoria prevista, inclusive o número e a localização de componentes a serem incluídos;
- a natureza das relações de controle entre a controladora e seus componentes que determinam como o grupo será consolidado;
- a extensão em que a auditoria de componentes seja efetuada por outros auditores;
- a natureza dos segmentos de negócio, inclusive a necessidade de conhecimento especializado;
- a moeda de apresentação das demonstrações contábeis a ser utilizada, inclusive eventual necessidade de conversão monetária da informação auditada;
- a necessidade de auditoria obrigatória de demonstrações contábeis individuais além da auditoria para fins de consolidação;
- a disponibilidade do trabalho dos auditores internos e a extensão da eventual confiança do auditor nesse trabalho;

- a utilização pela entidade de prestadores de serviço e como o auditor pode obter evidência relativa ao desenho ou operação dos controles aplicados;
- a utilização prevista da evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores, por exemplo, evidência de auditoria relativa a procedimentos de avaliação de risco e testes de controle;
- o efeito da tecnologia da informação nos procedimentos de auditoria, inclusive a disponibilidade de dados e a previsão de uso de técnicas de auditoria assistidas por computador;
- a coordenação da cobertura prevista e a época do trabalho de auditoria com revisão das informações financeiras intermediárias, além do efeito das informações obtidas durante essas revisões sobre a auditoria;
- a disponibilidade do pessoal e dos dados do cliente.

### **Objetivos de relatório, época da auditoria e natureza da comunicação**

- o cronograma da entidade para emissão de relatórios, tais como etapas intermediárias e final;
- a organização de reuniões com a administração e os responsáveis pela governança para discutir a natureza, época e extensão do trabalho de auditoria;
- a discussão com a administração e os responsáveis pela governança em relação ao tipo e ao prazo de emissão do relatório e outras comunicações, por escrito e verbais, inclusive o relatório de auditoria, relatórios de recomendação e comunicação aos responsáveis pela governança;
- a discussão com a administração das comunicações previstas sobre a situação do trabalho ao longo da auditoria;
- comunicação aos auditores de componentes em relação ao tipo e ao prazo de emissão do relatório e outras comunicações em conexão com a auditoria de componentes;
- a natureza e a época previstas de comunicação entre os membros da equipe de trabalho, inclusive a natureza e a época das reuniões e o prazo de revisão do trabalho realizado;
- se existe a previsão de outras comunicações com terceiros, inclusive quaisquer obrigações contratuais ou estatutárias de emitir outros relatórios resultantes da auditoria.

### **Fatores significativos, atividades preliminares do trabalho e conhecimento obtido em outros trabalhos**

- a determinação da materialidade de acordo com a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria e quando aplicável:
  - a determinação da materialidade para componentes e a comunicação ao auditor do componente de acordo com a NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, itens 21 a 23 e 40(c);
  - a identificação preliminar de componentes significativos e classes relevantes de transações, saldos contábeis e divulgações.
- identificação preliminar de áreas em que pode haver maior risco de distorções relevantes.
- a forma como o auditor enfatiza aos membros da equipe de trabalho a necessidade de manter postura questionadora e exercer ceticismo profissional na obtenção e avaliação de evidências de auditoria;
- resultados de auditorias anteriores envolvendo a avaliação da efetividade dos controles internos, inclusive a natureza das fragilidades identificadas e as medidas tomadas em resposta a essas deficiências;

- a discussão de temas que possam afetar a auditoria com os responsáveis da firma pela realização de outros serviços à entidade;
- evidência do compromisso da administração no desenho, implementação e manutenção de controles internos sólidos, inclusive evidência de documentação apropriada desses controles internos;
- volume de operações, que pode determinar se é mais eficiente para o auditor confiar nos controles internos;
- importância dada aos controles internos na entidade para o êxito na condução dos negócios;
- desenvolvimento de negócios significativos que afetem a entidade, inclusive mudanças na tecnologia da informação e nos processos de negócio, troca de diretores-chave e aquisições, fusões e alienações;
- desenvolvimentos setoriais significativos, tais como mudanças na regulamentação setorial e exigência de novos requisitos;
- mudanças significativas na estrutura de relatórios financeiros, tais como mudanças nas normas contábeis;
- outras mudanças significativas relevantes, tais como mudanças no ambiente jurídico que afetam a entidade.

#### **Natureza, época e extensão dos recursos**

- orçamento do trabalho, inclusive considerando o tempo apropriado previsto para áreas onde existem mais riscos de distorções relevantes.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.212/09

*Aprova a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 315 – “Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 315.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 315 – IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE**  
**DISTORÇÃO RELEVANTE POR MEIO DO ENTENDIMENTO DA ENTIDADE**  
**E DO SEU AMBIENTE**

[Voltar ao índice](#)

<b>ÍNDICE</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Data de vigência	2
<b>OBJETIVO</b>	3
<b>DEFINIÇÕES</b>	4
<b>REQUISITOS</b>	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	5 – 10
Entendimento necessário da entidade e de seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade	11 – 24
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante	25 – 31
Documentação	32
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	A1 – A16
Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade	A17 – A104
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante	A105 – A130
Documentação	A131 – A134

**Apêndice 1:** Componentes do controle interno

**Apêndice 2:** Condições e eventos que podem indicar risco de distorção relevante

Esta Norma deve ser lida em conjunto 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 na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade.

### **Data de vigência**

2. Esta Norma aplica-se a auditoria de demonstrações contábeis de períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

## Objetivo

3. O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante.

## Definições

4. Para fins das normas de auditoria, os termos têm os seguintes significados:

*Afirmações* são declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações contábeis, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer.

*Risco de negócio* é o risco que resulta de condições, eventos, circunstâncias, ações ou falta de ações significativas que possam afetar adversamente a capacidade da entidade de alcançar seus objetivos e executar suas estratégias, ou do estabelecimento de objetivos ou estratégias inadequadas.

*Controle interno* é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno.

*Procedimentos de avaliação de riscos* são os procedimentos de auditoria aplicados para a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevantes, independentemente se causada por fraude ou por erro, nas demonstrações contábeis e nas afirmações.

*Risco significativo* é o risco de distorção relevante identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, requer consideração especial na auditoria.

## Requisitos

### Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

5. O auditor deve aplicar procedimentos de avaliação de riscos para fornecer uma base para a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis e nas afirmações. Os procedimentos de avaliação de riscos por si só, porém, não fornecem evidências de auditoria apropriada e suficiente para suportar a opinião da auditoria (ver itens A1 a A5).
6. Os procedimentos de avaliação de riscos incluem o seguinte:
  - (a) indagações à administração e a outros na entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informações com probabilidade de auxiliar na identificação de riscos de distorção relevante devido a fraude ou erro (ver item A6);

- (b) procedimentos analíticos (ver itens A7 a A10);
  - (c) observação e inspeção (ver item A11).
7. O auditor deve considerar se as informações obtidas no processo de aceitação ou continuação do cliente são relevantes para a identificação de riscos de distorção relevante.
  8. Se o sócio do trabalho executou outros trabalhos para a entidade, o sócio do trabalho deve considerar se a informação obtida é relevante para a identificação de riscos de erro relevante.
  9. Quando o auditor pretende usar as informações obtidas em sua experiência prévia junto à entidade e em procedimentos de auditoria executados em auditorias anteriores, o auditor deve determinar se as mudanças que ocorreram desde a auditoria anterior podem afetar a sua relevância para a auditoria corrente (ver itens A12 e A13).
  10. O sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe encarregada do trabalho discutirão a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante e a aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável aos fatos e circunstâncias da entidade. O sócio do trabalho deve determinar quais assuntos devem ser comunicados aos membros da equipe encarregada do trabalho não envolvidos na discussão (ver itens A14 a A16).

### **Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade**

#### Entidade e o seu ambiente

11. O auditor deve obter entendimento do seguinte:
  - (a) fatores do setor de atividade, regulamentares e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A17 a A22);
  - (b) a natureza da entidade, incluindo:
    - (i) suas operações;
    - (ii) suas estruturas societária e de governança;
    - (iii) os tipos de investimentos que a entidade está fazendo e planeja fazer, incluindo investimentos em entidades de propósito específico; e
    - (iv) a maneira como a entidade é estruturada e como é financiada, para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações contábeis (ver itens A23 a A27);
  - (c) a seleção e aplicação pela entidade de políticas contábeis, inclusive as razões para mudanças nessas políticas. O auditor deve avaliar se as políticas contábeis da entidade são apropriadas para o negócio e compatíveis com a estrutura de relatório financeiro aplicável e políticas contábeis usadas no setor de atividade pertinente (ver item A28);
  - (d) os objetivos e estratégias da entidade e os riscos de negócio relacionados que possam resultar em risco de distorção relevante (ver itens A29 a A35);
  - (e) a mensuração e revisão do desempenho das operações da entidade (ver itens A36 a A41).

#### Controle interno da entidade

12. O auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a auditoria. Embora seja mais provável que a maioria dos controles relevantes para a auditoria esteja relacionada com

demonstrações contábeis, nem todos os controles que se relacionam com as demonstrações contábeis são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional do auditor, determinar se um controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria (ver itens A42 a A65).

#### Natureza e extensão do entendimento dos controles relevantes

13. Na obtenção do entendimento dos controles que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar o desenho desses controles e determinar se eles foram implementados, por meio da execução de procedimentos, além de indagações junto aos funcionários da entidade (ver itens A66 a A68).

#### Componentes do controle interno

##### Ambiente de controle

14. O auditor deve obter entendimento do ambiente de controle. Como parte da obtenção deste entendimento, o auditor deve avaliar se:
  - (a) a administração, com a supervisão geral dos responsáveis da governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e
  - (b) os pontos fortes no ambiente de controle fornecem coletivamente fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno, e se os outros componentes não são prejudicados por deficiências no ambiente de controle (ver itens A69 a A78).

##### Processo de avaliação de risco da entidade

15. O auditor deve buscar entender se a entidade tem processo para:
  - (a) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações contábeis;
  - (b) estimar a significância dos riscos;
  - (c) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e
  - (d) decidir sobre ações em resposta a esses riscos (ver item A79).
16. Se a entidade estabeleceu tal processo (daqui em diante, “processo de avaliação de risco da entidade”), o auditor deve obter entendimento desse processo e de seus resultados. Se o auditor identificar riscos de erro relevante que a administração deixou de identificar, o auditor deve avaliar se havia risco subjacente, do tipo que o auditor esperava que fosse identificado pelo processo de avaliação de risco da entidade. Se houver tal risco, o auditor deve obter entendimento do por que o processo deixou de identificá-lo e deve avaliar se o processo é apropriado a suas circunstâncias ou deve determinar se há uma deficiência significativa nos controles internos relacionados ao processo de avaliação de risco da entidade.
17. Se a entidade não estabeleceu tal processo ou se possui processo informal, o auditor deve discutir com a administração se os riscos de negócio relevantes para os objetivos de demonstrações contábeis foram identificados e como foram tratados. O auditor deve avaliar se a ausência de um processo de avaliação de risco documentado é apropriada nas circunstâncias ou determinar se representa uma deficiência significativa no controle interno (ver item A80).

Sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações contábeis e sua comunicação.

18. O auditor deve obter entendimento do sistema de informação, inclusive dos processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações contábeis, incluindo as seguintes áreas:
- (a) as classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações contábeis;
  - (b) os procedimentos, tanto de tecnologia de informação (TI) quanto de sistemas manuais, pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme a necessidade, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações contábeis;
  - (c) os respectivos registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações contábeis utilizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui a correção de informações incorretas e a maneira como as informações são transferidas para o razão geral. Os registros podem estar em forma manual ou eletrônica;
  - (d) como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações contábeis, que não sejam transações;
  - (e) o processo usado para elaborar as demonstrações contábeis da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas; e
  - (f) controles em torno de lançamentos de diário, inclusive lançamentos de diário não rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais (ver itens A81 a A85).
19. O auditor deve obter entendimento de como a entidade comunica as funções e responsabilidades sobre demonstrações contábeis e assuntos significativos relacionados com esses relatórios, incluindo:
- (a) comunicações entre a administração e os responsáveis da governança; e
  - (b) comunicações externas, tais como as comunicações com os órgãos reguladores (ver itens A86 e A87).

#### Atividades de controle relevantes para a auditoria

20. O auditor deve obter entendimento das atividades de controle relevantes para a auditoria, que são aquelas que o auditor julga necessário entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. Uma auditoria não requer entendimento de todas as atividades de controle relacionadas a cada classe significativa de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações contábeis ou a toda afirmação relevante nessas demonstrações (ver itens A88 a A94).
21. No entendimento das atividades de controle da entidade, o auditor deve obter entendimento de como a entidade respondeu aos riscos decorrentes de TI (ver itens A95 a A97).

#### Monitoramento dos controles

22. O auditor deve obter entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para monitorar o controle interno sobre as demonstrações contábeis, inclusive as relacionadas com as atividades de controle relevantes para a auditoria, e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências nos seus controles (ver itens A98 a A100).
23. Se a entidade tem a função de auditoria interna, o auditor deve obter entendimento dos seguintes assuntos para determinar se a auditoria interna é relevante para a auditoria:

- (a) a natureza da responsabilidade da função de auditoria interna e como ela está posicionada na estrutura organizacional da entidade; e
- (b) as atividades realizadas, ou a serem realizadas, pela função de auditoria interna (ver itens A101 a A103).

O termo “Função ou Departamento de auditoria interna” é definido no item 7(a) da NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna, da seguinte forma: “Uma atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, entre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno”.

24. O auditor deve obter entendimento das fontes das informações usadas nas atividades de monitoramento da entidade e do embasamento sobre o qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para esse propósito (ver item A104).

### **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante**

25. O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante:
- (a) no nível das demonstrações contábeis (ver itens A105 a A108); e
  - (b) no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações (ver itens A109 a A113), para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.
26. Para este propósito, o auditor deve:
- (a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive controles relevantes relacionados com os riscos, e considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações contábeis (ver itens A114 e A115);
  - (b) avaliar os riscos identificados e avaliar se eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações;
  - (c) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível da afirmação, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar (ver itens A116 a A118); e
  - (d) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a distorção potencial é de magnitude que possa resultar em distorção relevante.

### **Risco que exige consideração especial da auditoria**

27. Como parte da avaliação de riscos descrita no item 25, o auditor deve determinar se qualquer um dos riscos identificados é, no seu julgamento, um risco significativo. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco.
28. Ao exercer o julgamento quanto a quais riscos são significativos, o auditor deve considerar pelo menos o seguinte:
- (a) se o risco é um risco de fraude;
  - (b) se o risco está relacionado com desenvolvimentos significativos recentes, econômicos, contábeis ou de outro tipo, e que, portanto, exijam atenção específica;
  - (c) a complexidade das transações;

- (d) se o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- (e) o grau de subjetividade na mensuração das informações contábeis relacionadas ao risco, especialmente as mensurações que envolvam uma vasta gama de incerteza de mensuração; e
- (f) se o risco envolve transações significativas que estejam fora do curso normal do negócio para a entidade ou que de outra forma pareçam não usual (ver itens A119 a A123).

29. Se o auditor determinou que existe risco significativo, o auditor deve obter entendimento dos controles da entidade, inclusive das atividades de controle, relevantes para esse risco (ver itens A124 a A126).

Risco para o qual procedimentos substantivos sozinhos não fornecem evidências de auditoria suficientes e apropriadas

30. No que diz respeito a alguns riscos, o auditor pode julgar que não é possível ou praticável obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas apenas a partir de procedimentos substantivos. Tais riscos podem relacionar-se com registro impreciso ou incompleto de classes de transações rotineiras e significativas ou saldos de contas, cujas características frequentemente permitem processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual. Em tais casos, os controles da entidade sobre esses riscos são relevantes para a auditoria e o auditor deve obter entendimento deles (ver itens A127 a A129).

Revisão da avaliação de risco

31. A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção relevante no nível da afirmação pode mudar durante o curso da auditoria, à medida que evidências adicionais de auditoria são obtidas. Nas circunstâncias em que o auditor obtém evidências de auditoria executando procedimentos adicionais, ou se são obtidas novas informações, incompatíveis com as evidências de auditoria em que o auditor originalmente baseou a avaliação, o auditor deve revisar a avaliação e, portanto, modificar os procedimentos adicionais de auditoria planejados (ver item A130).

## **Documentação**

32. O auditor deve incluir na documentação de auditoria (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6):
- (a) a discussão entre a equipe encarregada do trabalho quando requerido pelo item 10, e as decisões significativas alcançadas;
  - (b) elementos-chave do entendimento obtido referentes a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no item 11 e de cada um dos componentes do controle interno especificados nos itens 14 a 24; as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento; e procedimentos de avaliação de riscos executados;
  - (c) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis como exigido pelo item 25; e
  - (d) os riscos identificados e controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento, como resultado dos requerimentos dos itens 27 a 30 (ver itens A131 a A134).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

## **Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas (ver item 5)**

- A1. Obter entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade (daqui em diante, “entendimento da entidade”), é um processo contínuo e dinâmico de obtenção, atualização e análise de informações ao longo da auditoria. O entendimento estabelece uma estrutura de referência dentro da qual o auditor planeja a auditoria e exerce o julgamento profissional ao longo de toda a auditoria. Por exemplo, ao:
- avaliar riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis;
  - determinar a materialidade de acordo com a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria;
  - considerar a adequação da seleção e aplicação das políticas contábeis e a adequação das divulgações de demonstrações contábeis;
  - identificar áreas em que possa ser necessária a consideração especial da auditoria, por exemplo, transações com partes relacionadas, a adequação do uso pela administração da premissa de continuidade do negócio, ou considerar o propósito de negócio das transações;
  - desenvolver expectativas para utilização na execução de procedimentos analíticos;
  - responder aos riscos avaliados de distorção relevante, inclusive planejando e executando procedimentos adicionais de auditoria para obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes; e
  - avaliar a suficiência e propriedade das evidências de auditoria obtidas, tais como a adequação das premissas e das representações orais e escritas da administração.
- A2. Informações obtidas por meio da execução de procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas podem ser usadas pelo auditor como evidência de auditoria para sustentar avaliações dos riscos de distorção relevante. Além disso, o auditor pode obter evidências de auditoria a respeito de classes de transações, saldos de contas ou divulgações e afirmações relacionadas, e sobre a efetividade operacional dos controles, embora tais procedimentos não fossem planejados como procedimentos substantivos ou como testes de controles. O auditor também pode escolher executar procedimentos substantivos ou testes de controles concomitantemente aos procedimentos de avaliação de riscos porque é eficiente fazê-lo.
- A3. O auditor usa o julgamento profissional para determinar a extensão do entendimento exigido. A consideração primordial do auditor é se o entendimento que foi obtido é suficiente para satisfazer o objetivo formulado nesta Norma. A profundidade do entendimento geral exigido pelo auditor é menor do que o requerido da administração da entidade.
- A4. Os riscos a serem avaliados incluem tanto os causados por erro como os causados por fraude e ambos são abrangidos por esta Norma. Contudo, a importância de uma fraude é tal que exigências e orientações adicionais estão incluídas na NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 12 a 24, em relação a procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas para obter informações que são utilizadas na identificação dos riscos de distorção relevante causada por fraude.
- A5. Embora se exija que o auditor execute todos os procedimentos de avaliação de riscos descritos no item 6 no decorrer da obtenção do necessário entendimento da entidade (ver itens 11 a 24), não se exige que o auditor execute todos eles para cada aspecto do entendimento. Outros

procedimentos podem ser executados quando a informação a ser obtida puder ser útil na identificação de riscos de distorção relevante. Exemplos de tais procedimentos incluem:

- revisão de informações obtidas de fontes externas como periódicos comerciais e econômicos, relatórios de analistas, bancos ou agências de classificação e publicações regulatórias ou financeiras;
- indagações junto ao consultor legal externo da entidade ou de especialistas de avaliação que a entidade tenha utilizado.

Indagações junto à administração e outros dentro da entidade (ver item 6(a))

A6. Muitas das informações obtidas pelas indagações do auditor são obtidas junto à administração e aos responsáveis pelas demonstrações contábeis. Contudo, o auditor também pode obter informações, ou uma perspectiva diferente na identificação de riscos de distorção relevante, por meio de indagações junto a outros dentro da entidade e a outros funcionários com graus diferentes de autoridade. Por exemplo:

- indagações dirigidas aos responsáveis pela governança podem ajudar o auditor a entender o ambiente em que as demonstrações contábeis são elaboradas;
- investigações dirigidas ao pessoal de auditoria interna podem fornecer informações sobre procedimentos de auditoria interna executados durante o ano relativos à concepção e a efetividade do controle interno da entidade e sobre se a administração reagiu satisfatoriamente às constatações advindas desses procedimentos;
- indagações junto a funcionários envolvidos ao iniciar, processar ou registrar transações complexas ou não usuais podem ajudar o auditor a avaliar a adequação da seleção e aplicação de certas políticas contábeis;
- investigações dirigidas ao departamento jurídico podem fornecer informações sobre assuntos como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento ou suspeita de fraude que afete a entidade, garantias, obrigações pós-venda, acordos (tais como empreendimentos com controle compartilhado (joint venture)) com parceiros de negócio e o significado de termos contratuais;
- indagações dirigidas ao pessoal de marketing ou vendas podem fornecer informações sobre mudanças nas estratégias de marketing, tendências de vendas ou acordos contratuais com seus clientes.

Procedimentos analíticos (ver item 6(b))

A7. Procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de risco podem identificar aspectos da entidade que o auditor não tinha conhecimento e pode auxiliar na avaliação de risco de erros relevantes para fornecer uma base para planejar e implementar respostas para esses riscos. Procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de riscos podem incluir informações financeiras ou não financeiras, por exemplo, a relação entre vendas e área total do espaço de vendas ou volume dos produtos vendidos.

A8. Procedimentos analíticos podem ajudar a identificar a existência de transações ou eventos, valores, índices e tendências não usuais que possam indicar assuntos com implicação para a auditoria. Relações não usuais ou inesperadas que sejam identificadas podem auxiliar o auditor na identificação de riscos de distorção relevante, especialmente riscos de distorção relevante por fraude.

A9. Contudo, quando tais procedimentos analíticos usam dados agregados em nível alto (que pode ser o caso quando procedimentos analíticos são executados como procedimentos de avaliação de riscos), os resultados desses procedimentos analíticos somente fornecem uma indicação inicial ampla sobre se uma distorção relevante pode existir. Portanto, em tais casos, a consideração de outras informações que tenham sido obtidas durante a identificação dos riscos de distorção relevante, juntamente com os resultados de tais procedimentos analíticos, pode auxiliar o auditor no entendimento e avaliação dos resultados dos procedimentos analíticos.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A10. Algumas entidades de pequeno porte não possuem informações contábeis intermediárias ou mensais que possam ser utilizadas na realização de procedimentos analíticos. Nessas circunstâncias, apesar do auditor ser capaz de realizar procedimentos analíticos limitados para fins do planejamento de auditoria ou obter algumas informações por meio de indagação, o auditor pode necessitar planejar ou realizar procedimentos analíticos para identificar e avaliar o risco de erros relevantes quando uma minuta das demonstrações contábeis da entidade estiver disponível.

#### Observação e inspeção (ver item 6(c))

A11. A observação e a inspeção podem apoiar as indagações junto à administração e outros, e podem também fornecer informações sobre a entidade e o seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem a observação e inspeção do seguinte:

- operações da entidade;
- documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registros e manuais de controles internos;
- relatórios elaborados pela administração (tais como relatórios gerenciais trimestrais e demonstrações contábeis intermediárias) e pelos responsáveis da governança (tais como minutas de reunião do conselho de administração);
- dependências e instalações industriais da entidade.

#### Informação obtida em períodos anteriores (ver item 9)

A12. A experiência prévia do auditor junto à entidade e procedimentos de auditoria executados em auditorias anteriores podem fornecer ao auditor informações sobre assuntos como:

- distorções passadas e se elas foram corrigidas tempestivamente;
- natureza da entidade, do seu ambiente e o controle interno da entidade (incluindo deficiências nos controles internos);
- mudanças significativas que a entidade ou suas operações possam ter sofrido desde o período financeiro anterior, que possam auxiliar o auditor na obtenção de entendimento suficiente da entidade para identificar e avaliar riscos de distorção relevante.

A13. Exige-se que o auditor determine se as informações obtidas em períodos anteriores continuam relevantes, caso o auditor pretenda usar essas informações para os fins da auditoria corrente. Isto porque mudanças no ambiente de controle, por exemplo, podem afetar a relevância das informações obtidas no ano anterior. Para determinar se ocorreram mudanças que possam afetar a relevância de tais informações, o auditor pode fazer indagações e executar outros

procedimentos de auditoria apropriados, tais como reexecução (*walk-through*) em sistemas relevantes.

Discussão entre a equipe encarregada do trabalho (ver item 10)

A14. A discussão entre a equipe encarregada do trabalho a respeito da suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante:

- fornece uma oportunidade para que membros mais experientes da equipe encarregada do trabalho, inclusive o sócio do trabalho, compartilhem seus pontos de vista baseados no seu conhecimento da entidade;
- permite à equipe encarregada do trabalho que troquem informações sobre os riscos de negócio aos quais a entidade está sujeita e de que maneira e em que lugar as demonstrações contábeis podem ser suscetíveis a distorção relevante por fraude ou erro;
- auxilia a equipe encarregada do trabalho na obtenção de melhor entendimento do potencial para distorção relevante das demonstrações contábeis nas áreas específicas a eles confiadas e a entender como os resultados dos procedimentos de auditoria que eles executam podem afetar outros aspectos da auditoria, inclusive as decisões a respeito da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria;
- fornece uma base sobre a qual os membros da equipe encarregada do trabalho comunicam e compartilham novas informações obtidas ao longo da auditoria e que possam afetar a avaliação de riscos de distorção relevante ou os procedimentos de auditoria executados para enfrentar tais riscos.

A NBC TA 240, item 15, fornece requisitos adicionais e orientação no que se refere à discussão da equipe encarregada do trabalho a respeito dos riscos de fraude.

A15. Nem sempre é necessário ou prático incluir todos os membros em discussão específica (como, por exemplo, no caso de uma auditoria em locais múltiplos), nem é necessário que todos os membros da equipe encarregada do trabalho sejam informados de todas as decisões alcançadas na discussão. O sócio do trabalho pode discutir os assuntos com membros-chave da equipe encarregada do trabalho, inclusive, se for considerado apropriado, especialistas e os responsáveis pela auditoria de componentes, ao mesmo tempo em que delega a discussão com outros, levando em conta a extensão da comunicação considerada necessária para a equipe encarregada do trabalho. Um plano de comunicação, aprovado pelo sócio do trabalho, pode ser útil.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A16. Muitas auditorias de entidade de pequeno porte são conduzidas inteiramente pelo sócio do trabalho (que pode ser um auditor pessoa física). Em tais situações, o sócio do trabalho, depois de ter conduzido pessoalmente o planejamento da auditoria, seria responsável por considerar a suscetibilidade das demonstrações contábeis a distorção relevante por fraude ou erro.

## **Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade**

Entidade e o seu ambiente

Fatores do setor de atividade, regulatórios e outros externos (ver item 11(a))

## Fatores do setor de atividade

A17. Os fatores relevantes do setor de atividade incluem condições próprias da indústria como o ambiente competitivo, relações entre fornecedor e cliente, e desenvolvimentos tecnológicos. Exemplos de assuntos que os auditores podem considerar incluem:

- o mercado e a concorrência, incluindo a demanda, capacidade e concorrência de preços;
- atividade cíclica ou sazonal;
- tecnologia de produtos relacionada com os produtos da entidade;
- fornecimento e custo de energia.

A18. O setor de atividade no qual a entidade opera pode dar origem a riscos específicos de distorção relevante com origem na natureza do negócio ou no grau de regulamentação. Por exemplo, contratos de longo prazo podem envolver estimativas significativas de receitas e despesas que dão origem a riscos de distorção relevante. Em tais casos, é importante que a equipe encarregada do trabalho inclua membros com conhecimento e experiência relevante suficientes, como exigido pela NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 14.

## Fatores regulatórios

A19. Os fatores regulatórios relevantes incluem o ambiente regulatório. O ambiente regulatório abrange, entre outros assuntos, a estrutura de relatório financeiro aplicável e o ambiente político e jurídico. Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar incluem:

- princípios e práticas contábeis específicas do setor de atividade;
- estrutura regulatória para uma indústria ou setor de atividade regulamentados;
- legislação e regulamentação que afetem significativamente as operações da entidade, inclusive atividades de supervisão direta;
- tributação (corporativa e outras);
- políticas governamentais que afetem no presente a condução do negócio da entidade, como políticas monetárias, inclusive controles de câmbio, fiscais, de incentivos financeiros (por exemplo, programas de subvenções governamentais) e políticas de tarifas ou de restrições comerciais;
- exigências ambientais que afetem o setor de atividade e o negócio da entidade.

A20. A NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 12, inclui alguns requisitos específicos relacionados com a estrutura jurídica e regulamentar aplicável à entidade ou ao setor de atividade.

## Considerações específicas para entidades do setor público

A21. Para a auditoria de entidade do setor público, leis, regulamentos e outras autoridades podem afetar as operações da entidade. Tais elementos são de consideração essencial na obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente.

## Outros fatores externos

A22. Exemplos de outros fatores externos que afetam a entidade e que o auditor pode considerar incluem as condições econômicas gerais, taxas de juros e disponibilidade de financiamento, inflação ou flutuações da moeda.

Natureza da entidade (ver item 11(b))

A23. Entendimento da natureza da entidade permite ao auditor entender assuntos como:

- se a entidade tem uma estrutura complexa, por exemplo, com subsidiárias ou outros componentes em múltiplas localidades. Estruturas complexas muitas vezes introduzem assuntos que podem dar origem a riscos de distorções relevantes. Tais assuntos podem incluir se o ágio, os empreendimentos com controle compartilhado (*joint venture*), investimentos ou entidades com fins específicos são contabilizados adequadamente;
- a estrutura societária e as relações entre os acionistas/quotistas e outras pessoas ou entidades. Este entendimento ajuda a determinar se as transações com partes relacionadas foram identificadas e contabilizadas adequadamente. A NBC TA 550 – Partes Relacionadas estabelece requisitos e fornece orientação sobre considerações relevantes pelo auditor sobre partes relacionadas.

A24. Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção de entendimento da natureza da entidade incluem:

- operações do negócio – tais como:
  - natureza das fontes de receita, produtos ou serviços e mercados, inclusive envolvimento em comércio eletrônico, como vendas pela internet, e atividades de marketing;
  - condução das operações (por exemplo, etapas e métodos de produção ou atividades expostas a riscos ambientais);
  - alianças, empreendimentos com controle compartilhado (*joint venture*) e atividades de terceirização;
  - dispersão geográfica e segmentação do setor de atividade;
  - local de instalações de produção, armazéns e escritórios, e local e quantidades dos estoques;
  - clientes-chave e fornecedores importantes de bens e serviços, acordos trabalhistas (inclusive a existência de acordos sindicais, de pensão e outros benefícios pós-emprego, tais como pagamentos baseados em ações ou bônus, e regulamentação governamental relacionada com aspectos trabalhistas);
  - atividades e gastos de pesquisa e desenvolvimento;
  - transações com partes relacionadas;
- investimentos e atividades de investimento – tais como:
  - aquisições ou desinvestimentos planejados ou executados recentemente;
  - investimentos e vendas de títulos mobiliários e empréstimos;
  - atividades de investimento de capital;
  - investimentos em entidades não consolidadas, inclusive sociedades, empreendimentos com controle compartilhado (*joint venture*) e entidades para fins específicos;
- financiamento e atividades de financiamento – tais como:

- principais subsidiárias e entidades associadas, inclusive estruturas consolidadas e não consolidadas;
- estrutura de dívidas e acordos relacionados, inclusive contratos de financiamento e contratos de arrendamento não registrados no balanço;
- usufrutuários (domiciliados no país ou no exterior, sua reputação de negócios e experiência) e partes relacionadas;
- uso de instrumentos financeiros derivativos;
- informações financeiras – tais como:
  - princípios e práticas contábeis específicas do setor de atividade, inclusive suas características específicas e significativas (por exemplo, no caso de bancos, empréstimos e investimentos, e, no caso da indústria farmacêutica, pesquisa e desenvolvimento);
  - práticas de reconhecimento de receita;
  - contabilização a valor justo;
  - ativos, passivos e transações em moeda estrangeira;
  - contabilização para transações não usuais ou complexas, inclusive aquelas em áreas controversas ou emergentes (por exemplo, contabilização de pagamentos baseados em ações).

A25. Mudanças significativas de períodos anteriores na entidade podem originar ou modificar os riscos de distorção relevante.

Natureza de entidade de propósito específico (EPE)

A26. Entidade de propósito específico (EPE ou entidade veículo de propósito específico) é uma entidade que é geralmente estabelecida para um propósito restrito e bem definido, tais como para efetuar um arrendamento ou securitização de ativos financeiros, ou para conduzir atividades de pesquisa e desenvolvimento. Pode ter a forma de corporação, agente fiduciário, sociedade ou outros tipos de entidades. A entidade que criou a EPE pode transferir ativos para esta última (por exemplo, como parte de transações de transferência de ativos financeiros), pode obter direito de uso sobre seus ativos ou pode prestar serviços a ela, enquanto outras partes podem fornecer recursos à entidade de propósito específico. A NBC TA 550, item A7, indica que, em algumas circunstâncias, a EPE pode ser considerada uma parte relacionada da entidade.

A27. Estruturas de relatórios financeiros normalmente especificam condições detalhadas que são consideradas para acumular controle ou circunstâncias que requerem que a entidade de propósito específico seja consolidada. A interpretação dos requerimentos de tais estruturas normalmente requer conhecimento detalhado dos acordos relevantes envolvendo tais entidades.

Seleção e aplicação de políticas contábeis pela entidade (ver item 11(c))

A28. Entendimento da seleção e aplicação de políticas contábeis pela entidade pode abranger assuntos como:

- os métodos que a entidade usa para contabilizar transações significativas e não usuais;

- as políticas contábeis significativas em áreas controversas ou emergentes para as quais não há orientação ou consenso;
- mudanças nas políticas contábeis da entidade;
- normas contábeis, leis e regulamentos que sejam novos para a entidade, quando e como a entidade adotará tais requisitos.

Objetivos e estratégias e riscos de negócio relacionados (ver item 11(d))

A29. A entidade conduz o seu negócio no contexto de fatores do setor de atividade, regulamentares e outros fatores internos e externos. Para responder a tais fatores, a administração da entidade ou os responsáveis pela governança definem objetivos, que são os planos gerais para a entidade. As estratégias são as abordagens pelas quais a administração pretende alcançar seus objetivos. Os objetivos e estratégias podem mudar ao longo do tempo.

A30. O risco de negócio é mais amplo do que o risco de distorção relevante das demonstrações contábeis, embora inclua este último. O risco de negócio pode se originar de mudança ou de complexidade. Deixar de reconhecer a necessidade de mudança também pode dar origem a risco de negócio. O risco de negócio pode surgir, por exemplo:

- do desenvolvimento de novos produtos ou serviços que possam fracassar;
- de um mercado que, mesmo se desenvolvido com sucesso, é inadequado para sustentar um produto ou serviço; ou
- de falhas em produto ou serviço que possam resultar em dívidas e risco reputacional.

A31. O entendimento dos riscos de negócio enfrentados pela entidade aumenta a probabilidade de identificação de riscos de distorção relevante, já que a maioria dos riscos de negócio acabará por ter consequências financeiras e, portanto, efeito nas demonstrações contábeis. Contudo, o auditor não tem responsabilidade de identificar ou avaliar todos os riscos de negócio porque nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorções relevantes.

A32. Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção de entendimento dos objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados da entidade que possam resultar em riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis incluem:

- desenvolvimento no setor de atividade (um risco de negócio potencial pode ser, por exemplo, a entidade não possuir o pessoal ou o conhecimento especializado para lidar com as mudanças no setor de atividade);
- novos produtos e serviços (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, aumento de passivos relacionados aos produtos);
- expansão do negócio (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a demanda não ter sido estimada com exatidão);
- novos requisitos contábeis (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a implementação incompleta ou inadequada de norma ou custos maiores);
- requisitos regulamentares (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, maior exposição de natureza legal);
- necessidade corrente e em perspectiva de financiamento (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a perda de financiamento por incapacidade de atender os pré-requisitos);

- uso de TI (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a incompatibilidade de sistemas e processos);
- os efeitos de implementar uma estratégia, particularmente quaisquer efeitos que conduzam a novos requisitos contábeis (um potencial risco de negócio relacionado pode ser, por exemplo, a implementação incompleta ou inadequada de uma norma).

A33. Um risco de negócio pode ter uma consequência imediata para o risco de distorção relevante para classes de transação, saldos de conta e divulgações no nível de afirmação ou no nível de demonstrações contábeis. Por exemplo, o risco de negócio decorrente de uma base de clientes em retração pode aumentar o risco de distorção relevante associado à avaliação de contas a receber. Contudo, o mesmo risco, particularmente em combinação com uma economia em retração, também pode ter uma consequência de longo prazo, que o auditor considera ao avaliar a adequação da premissa de continuidade dos negócios. Se um risco de negócio pode ou não resultar em risco de distorção relevante, portanto, é considerado à luz das circunstâncias da entidade. Exemplos de condições e eventos que podem indicar riscos de distorção relevante são indicados no Apêndice 2.

A34. Geralmente, a administração identifica riscos de negócio e desenvolve abordagens para enfrentá-los. Tal processo de avaliação de riscos é parte do controle interno, discutido nos itens 15, A79 e A80.

#### Considerações específicas para entidade do setor público

A35. Para a auditoria de entidade do setor público, os “objetivos da administração” podem ser influenciados por preocupações referentes à responsabilidade pública e podem incluir objetivos que têm sua origem em lei, regulamento, ou outra autoridade.

#### Medição e revisão do desempenho das operações da entidade (ver item 11(e))

A36. A administração e outros medirão e revisarão os assuntos que considerem importantes. Mensurações de desempenho, externas ou internas, criam pressões sobre a entidade. Essas pressões, por sua vez, podem motivar a administração a agir para melhorar o desempenho do negócio ou distorcer as demonstrações contábeis. Portanto, o entendimento das medidas de desempenho auxilia o auditor quando ele considera se as pressões para atingir metas de desempenho podem ou não resultar em ações da administração que aumentem os riscos de distorção relevante, inclusive por fraude – ver a NBC TA 240 para requisitos e orientação em relação a riscos de fraude.

A37. A medição e a revisão do desempenho das operações não são a mesma coisa que o monitoramento dos controles (discutido como componente do controle interno nos itens A98 a A104), embora seus propósitos possam sobrepor-se:

- a medição e a revisão do desempenho destinam-se a determinar se o desempenho do negócio está cumprindo os objetivos estabelecidos pela administração (ou por terceiros);
- o monitoramento dos controles preocupa-se especificamente com a operação eficaz do controle interno.

Em alguns casos, porém, os indicadores de desempenho também fornecem informações que capacitam a administração a identificar deficiências no controle interno.

A38. Exemplos de informações geradas internamente pela administração para medir e revisar o desempenho das operações e que o auditor pode considerar incluem:

- indicadores-chave de desempenho (financeiros e não financeiros) e indicadores financeiros chave, tendências-chave e estatísticas operacionais;
- análises de desempenho das operações período a período;
- orçamentos, previsões, análises de variações, informações de segmento e relatórios de desempenho divisionais, departamentais ou de outros níveis;
- medidas de desempenho de empregados e políticas de remuneração;
- comparações do desempenho da entidade com o da concorrência.

A39. Partes externas também podem medir e revisar o desempenho da entidade. Por exemplo, informações externas como relatórios de analistas e de agências de classificação podem apresentar informações úteis para o auditor. Tais relatórios muitas vezes podem ser obtidos junto à entidade que está sendo auditada.

A40. Medidas internas podem realçar resultados ou tendências inesperadas que exigem a determinação de sua causa e ação corretiva por parte da administração (inclusive, em alguns casos, a detecção e correção de distorções tempestivamente). Medidas de desempenho também podem indicar ao auditor que realmente existem riscos de distorção nas informações contidas nas demonstrações contábeis. Por exemplo, medidas de desempenho podem indicar que a entidade tem crescimento ou lucratividade extraordinariamente rápida em comparação com outras entidades no mesmo setor de atividade. Tais informações, particularmente se combinadas com outros fatores como bônus baseado em desempenho ou remuneração de incentivo, podem indicar o risco potencial de influência da administração na elaboração das demonstrações contábeis.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A41. Entidades de pequeno porte muitas vezes não têm processos para medir e revisar o desempenho das operações. Indagações junto à administração podem revelar que ela confia em certos indicadores-chave para avaliar o desempenho das operações e realizar a ação apropriada. Se tal indagação indicar uma ausência de medição ou revisão do desempenho, pode haver um elevado risco de distorções não serem detectadas e corrigidas.

#### Controle interno da entidade

A42. O entendimento do controle interno auxilia o auditor na identificação de tipos de distorções potenciais e fatores que afetem os riscos de distorção relevante, e no planejamento da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

A43. O material de aplicação sobre o controle interno é apresentado em quatro seções, como a seguir:

- natureza e características gerais do controle interno;
- controles relevantes para a auditoria;
- natureza e extensão do entendimento dos controles relevantes;
- componentes do controle interno.

#### Natureza e características gerais do controle interno (ver item 12)

#### Propósito do controle interno

A44. O controle interno é planejado, implementado e mantido para enfrentar riscos de negócio identificados que ameacem o cumprimento de qualquer um dos objetivos da entidade com relação a:

- a confiabilidade das informações e demonstrações contábeis da entidade;
- a efetividade e eficiência de suas operações; e
- sua conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

A maneira como o controle interno é planejado, implementado e mantido varia com o tamanho e a complexidade da entidade.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A45. Entidades de pequeno porte podem usar meios menos estruturados e processos e procedimentos mais simples para alcançar seus objetivos.

#### Limitações do controle interno

A46. O controle interno, não importa o quão efetivo, pode fornecer à entidade apenas segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos de demonstrações contábeis da entidade. A probabilidade de seu cumprimento é afetada por limitações inerentes do controle interno. Estas incluem os pressupostos de que o julgamento humano é falho e de que rupturas no controle interno podem ocorrer por erro humano. Por exemplo, pode haver um erro na concepção ou na modificação de um controle. Igualmente, a operação de um controle pode não ser efetiva, por exemplo, quando as informações apresentadas para os fins do controle interno (por exemplo, um relatório de exceção) não são usadas efetivamente porque o indivíduo responsável pela revisão das informações não compreende o seu propósito ou deixa de tomar a ação apropriada.

A47. Adicionalmente, os controles podem ser burlados pelo conluio de duas ou mais pessoas ou podem ser indevidamente burlados pela administração. Por exemplo, a administração pode firmar com os clientes contratos paralelos que alterem os termos e condições dos contratos de venda que são padrão da entidade, o que pode resultar no reconhecimento inadequado de receita. Também podem ser anulados ou desativados os testes de verificação destinados a identificar e relatar transações que excedam limites de créditos especificados.

A48. Além disso, ao planejar e implementar controles, a administração pode fazer julgamentos sobre a natureza e a extensão dos controles selecionados para serem implementados, e a natureza e a extensão dos riscos que ela decide assumir.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A49. Entidades de pequeno porte normalmente possuem menos empregados, o que pode limitar a extensão praticável da segregação de funções. Contudo, em uma entidade administrada pelo proprietário, o proprietário-gerente pode ser capaz de exercer supervisão mais eficaz do que em entidade maior. Esta supervisão pode compensar as oportunidades geralmente mais limitadas de segregação de funções.

A50. Por outro lado, o proprietário-gerente pode ser mais capaz de burlar os controles porque o sistema de controle interno é menos estruturado. Isto é levado em consideração pelo auditor na identificação dos riscos de distorção relevante por fraude.

## Divisão do controle interno em componentes

A51. A divisão do controle interno nos cinco componentes a seguir, para fins das normas de auditoria, fornece uma estrutura útil para que os auditores considerem como diferentes aspectos do controle interno da entidade podem afetar a auditoria:

- (a) o ambiente de controle;
- (b) o processo de avaliação de risco da entidade;
- (c) o sistema de informação, inclusive os processos relacionados de negócio relevantes para os relatórios financeiros e a comunicação;
- (d) atividades de controle; e
- (e) monitoramento de controles.

A divisão não reflete necessariamente como a entidade projeta, implementa e mantém o controle interno ou como ela pode classificar qualquer componente específico. Os auditores podem usar terminologia ou estruturas para descrever os vários aspectos do controle interno diferentes das usadas nesta Norma, contanto que todos os componentes descritos nesta Norma sejam considerados.

A52. O material de aplicação relativo aos cinco componentes do controle interno na sua relação com uma auditoria de demonstrações contábeis está descrito nos itens A69 a A104. O apêndice 1 fornece explicação adicional destes componentes do controle interno.

Características dos elementos manuais e automatizados do controle interno, relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor

A53. O sistema de controle interno da entidade contém elementos manuais e muitas vezes contém elementos automatizados. As características dos elementos manuais ou automatizados são relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor e procedimentos adicionais de auditoria nela baseados.

A54. O uso de elementos manuais ou automatizados no controle interno também afeta a forma como as transações são iniciadas, registradas, processadas e reportadas:

- Os controles em sistema manual podem incluir procedimentos como aprovação e revisão de transações, e conciliações e acompanhamento dos itens de conciliação. Alternativamente, a entidade pode usar procedimentos automatizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações, caso em que registros em formato eletrônico substituem documentos em papel.
- Os controles nos sistemas de TI são compostos de uma combinação de controles automatizados (por exemplo, controles inseridos em programas de computador) e controles manuais. Além disso, controles manuais podem ser independentes de TI, podem usar informações produzidas por TI, ou podem limitar-se a monitorar o funcionamento eficaz de TI e controles automatizados, e a lidar com exceções. Quando a TI é usada para iniciar, registrar, processar ou reportar transações ou outros dados financeiros para inclusão nas demonstrações contábeis, os sistemas e programas podem incluir controles relacionados às afirmações correspondentes para contas relevantes ou podem ser críticos para o funcionamento eficaz dos controles manuais que dependem de TI.

A mistura de elementos manuais e automatizados no controle interno da entidade varia conforme a natureza e a complexidade no uso de TI pela entidade.

A55. De modo geral, a TI beneficia o controle interno da entidade ao permitir à entidade a:

- aplicar consistentemente regras de negócio pré-definidas e executar cálculos complexos no processamento de grandes volumes de transações ou dados;
- aprimorar a tempestividade, disponibilidade e exatidão das informações;
- facilitar a análise adicional das informações;
- aprimorar a capacidade de monitorar o desempenho das atividades da entidade e suas políticas e procedimentos;
- reduzir o risco de que os controles sejam transgredidos; e
- aprimorar a capacidade de conseguir segregação eficaz de funções por meio da implementação de controles de segurança em aplicativos, bases de dados e sistemas operacionais.

A56. A TI também coloca riscos para o controle interno da entidade, por exemplo:

- confiança em sistemas ou programas que estejam processando dados imprecisamente, processando dados incorretos ou ambas as coisas;
- acesso não autorizado a dados, que pode resultar em destruição de dados ou modificações inadequadas de dados, incluindo o registro de transações não autorizadas ou inexistentes ou o registro incorreto de transações. Podem surgir riscos específicos quando múltiplos usuários têm acesso a uma base de dados comum;
- a possibilidade de que os funcionários de TI consigam acesso privilegiado além dos necessários para executar os deveres a eles atribuídos, rompendo assim a segregação de funções;
- modificações não autorizadas de dados nos arquivos-mestres;
- modificações não autorizadas de sistemas ou programas;
- falha na realização de modificações necessárias em sistemas ou programas;
- intervenção manual inadequada;
- perda potencial de dados ou incapacidade de acessar dados como exigido.

A57. Elementos manuais no controle interno podem ser mais adequados nos casos em que se exige julgamento e arbítrio, como nas seguintes circunstâncias:

- transações grandes, não usuais ou não recorrentes;
- circunstâncias em que seja difícil definir, antecipar ou prever erros;
- em circunstâncias de mudança que exijam uma resposta de controle fora do alcance do controle automatizado existente;
- no monitoramento da efetividade de controles automatizados.

A58. Os elementos manuais no controle interno podem ser menos confiáveis do que os elementos automatizados porque podem ser mais facilmente contornados, ignorados ou transgredidos e também mais propensos a erros e enganos simples. Não se pode pressupor, portanto, consistência na aplicação de controles manuais. Os elementos de controle manuais podem ser menos adequados nas seguintes circunstâncias:

- transações de grande volume ou recorrentes, ou em situações em que erros que possam ser previstos ou prognosticados possam ser evitados, ou detectados e corrigidos, por parâmetros de controle automatizados;
- atividades de controle em que maneiras específicas de executar o controle possam ser projetadas e automatizadas.

A59. A extensão e natureza dos riscos do controle interno variam dependendo da natureza e das características do sistema de informação da entidade. A entidade responde aos riscos decorrentes do uso da TI ou do uso de elementos manuais no controle interno por meio do estabelecimento de controles efetivos à luz das características do sistema de informação da entidade.

#### Controles relevantes para a auditoria

A60. Há uma relação direta entre os objetivos da entidade e os controles que ela implementa para fornecer segurança razoável a respeito do seu cumprimento. Os objetivos e, portanto, os controles da entidade, relacionam-se com demonstrações contábeis, operações e conformidade; contudo, nem todos esses objetivos e controles são relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor.

A61. Fatores relevantes para o julgamento do auditor ao determinar se um controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria podem incluir assuntos como os seguintes:

- materialidade;
- importância do risco relacionado;
- tamanho da entidade;
- natureza do negócio da entidade, inclusive suas características de organização e propriedade;
- diversidade e complexidade das operações da entidade;
- exigências legais e regulatórias aplicáveis;
- circunstâncias e o componente aplicável do controle interno;
- natureza e complexidade dos sistemas que fazem parte do controle interno da entidade, inclusive o uso de organizações de serviços;
- se, e como, um controle específico, individualmente ou em combinação com outros, impede ou detecta e corrige distorção relevante.

A62. Controles sobre a integridade e exatidão das informações produzidas pela entidade podem ser relevantes para a auditoria se o auditor pretende fazer uso das informações ao planejar e executar procedimentos adicionais. Os controles relacionados aos objetivos das operações e de conformidade também podem ser relevantes para a auditoria se eles se relacionarem com dados que o auditor avalia ou usa ao aplicar os procedimentos de auditoria.

A63. O controle interno para salvaguarda de ativos contra aquisição, uso e alienação não autorizados pode incluir controles relacionados aos objetivos das demonstrações contábeis e de operações. A consideração de tais controles pelo auditor geralmente se limita aos que são relevantes para a confiabilidade dos relatórios contábeis.

A64. A entidade geralmente tem controles relacionados a objetivos que não são relevantes para a auditoria e, portanto, não precisam ser considerados. Por exemplo, a entidade pode utilizar um sistema sofisticado de controles automatizados para fornecer operações eficientes e efetivas (tais como o sistema de controles automatizado de linha aérea para manter horários de vôos), mas esses controles geralmente não seriam relevantes para a auditoria. Além disso, embora o controle interno se aplique à entidade como um todo ou a qualquer uma de suas unidades operacionais ou processos de negócios, o entendimento do controle interno relativo a cada uma das unidades operacionais e processos de negócios da entidade pode não ser relevante para a auditoria.

#### Considerações específicas para entidade do setor público

A65. Auditores do setor público muitas vezes têm responsabilidades adicionais no que se refere ao controle interno, por exemplo, emitir um relatório sobre o cumprimento de um código de prática estabelecido. Auditores do setor público também podem ter responsabilidade de emitir relatório sobre conformidade com leis, regulamentos ou outras autoridades. Como resultado, sua revisão do controle interno pode ser mais ampla e detalhada.

#### Natureza e extensão do entendimento de controles relevantes (ver item 13)

A66. Avaliar o desenho de um controle envolve considerar se o controle, individualmente ou em combinação com outros controles, é capaz de impedir, ou de detectar e corrigir efetivamente, distorções relevantes. A implementação de um controle significa que ele existe e que a entidade o está usando. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo e, portanto, a concepção do controle é o primeiro a ser considerado. Um controle inadequadamente planejado pode representar uma deficiência significativa no controle interno.

A67. Procedimentos de avaliação de risco para obter evidência de auditoria a respeito do desenho e implementação dos controles relevantes podem incluir:

- indagações junto ao pessoal da entidade;
- observação da aplicação de controles específicos;
- inspeção de documentos e relatórios;
- acompanhamento das transações por meio de sistema de informação relevante para as demonstrações contábeis.

A indagação isolada, porém, não é suficiente para tais propósitos.

A68. Obter entendimento dos controles da entidade não é suficiente para testar a sua efetividade operacional, a menos que haja alguma automatização que proporcione o funcionamento consistente dos controles. Por exemplo, obter evidências de auditoria a respeito da implementação de um controle manual em um ponto no tempo não fornece evidências de auditoria a respeito da eficácia operacional do controle em outras ocasiões durante o período sob auditoria. Contudo, devido à consistência inerente do processamento de TI (ver item A55), executar procedimentos de auditoria para determinar se um controle automatizado foi ou não implementado pode servir como teste da efetividade operacional desse controle, dependendo da avaliação do auditor e de testes de controles como os de modificações de programa. Testes de efetividade operacional dos controles são descritos adicionalmente na NBC TA 330.

#### Componentes do controle interno – ambiente de controle (ver item 14)

- A69. O ambiente de controle inclui as funções de governança e administração e as atitudes, consciência e ações dos responsáveis pela governança e administração no que se refere ao controle interno da entidade e sua importância na entidade. O ambiente de controle estabelece o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle de suas pessoas.
- A70. Os elementos do ambiente de controle que podem ser relevantes na obtenção de entendimento do ambiente de controle incluem os seguintes:
- (a) Comunicação e aplicação de valores de integridade e ética – Estes são elementos essenciais que influenciam a efetividade do desenho, administração e monitoramento dos controles.
  - (b) Compromisso com a competência – Assuntos como a consideração por parte da administração dos níveis de competência para trabalhos específicos e como esses níveis se traduzem nas habilidades e conhecimento necessários.
  - (c) Participação dos responsáveis pela governança – Atributos dos responsáveis pela governança, como:
    - sua independência em relação à administração;
    - sua experiência e reputação;
    - a extensão de seu envolvimento e as informações que recebem, e o exame das atividades;
    - a adequação de suas ações, inclusive o grau em que assuntos complexos são levantados e tratados junto à administração, e sua interação com os auditores internos e externos.
  - (d) Filosofia e estilo operacional da administração – Características da administração como:
    - abordagem na aceitação e administração dos riscos de negócio;
    - atitudes e ações para com as informações e demonstrações contábeis;
    - atitudes para com as funções e pessoal do processamento e contabilização de informações.
  - (e) Estrutura organizacional – A estrutura em que as atividades da entidade são planejadas, executadas, controladas e revisadas para alcançar seus objetivos.
  - (f) Atribuição de autoridade e responsabilidade – Assuntos relativos à maneira como a autoridade e a responsabilidade por atividades operacionais são atribuídas e como as relações de reporte e hierarquias de autorização são estabelecidas.
  - (g) Políticas e práticas de recursos humanos – Políticas e práticas que se relacionam, por exemplo, com recrutamento, orientação, treinamento, avaliação, aconselhamento, promoção, remuneração e ações corretivas.

#### Evidência de auditoria para elementos do ambiente de controle

- A71. Evidências de auditoria relevantes podem ser obtidas por meio de uma combinação de indagações e outros processos de avaliação de risco, como corroborar indagações por meio de observação ou inspeção de documentos. Por exemplo, por meio de indagação junto à administração e funcionários, o auditor pode obter entendimento de como a administração comunica aos funcionários sua visão sobre práticas de negócio e conduta ética. O auditor pode então determinar se controles relevantes foram implementados ao considerar, por exemplo, se

a administração tem código de conduta escrito e se ela atua de maneira a dar sustentação ao código.

Efeito do ambiente de controle na avaliação de risco de distorção relevante.

A72. Alguns elementos do ambiente de controle da entidade têm efeito generalizado na avaliação dos riscos de distorção relevante. Por exemplo, a consciência de controle da entidade é influenciada significativamente pelos responsáveis pela governança, porque uma de suas funções é contrabalançar pressões sobre a administração referentes a demonstrações contábeis que possam surgir de demandas do mercado ou esquemas de remuneração. A eficácia do desenho do ambiente de controle em relação à participação dos responsáveis pela governança, portanto, é influenciada por assuntos como:

- sua independência em relação à administração e sua capacidade de avaliar as ações da administração;
- se eles entendem as transações de negócios da entidade;
- a extensão em que avaliam se as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A73. Um conselho de administração ativo e independente pode influenciar a filosofia e estilo operacional da alta administração. Contudo, outros elementos podem ser mais limitados no seu efeito.

Por exemplo, embora as práticas e políticas de recursos humanos voltadas para a contratação de pessoal competente nas áreas financeira, contábil e de TI possam reduzir o risco de erros no processamento das informações contábeis, elas podem não mitigar uma forte influência da alta administração de informar resultados superestimados.

A74. A existência de um ambiente de controle satisfatório pode ser um fator positivo quando o auditor avalia os riscos de distorção relevante. Contudo, embora ele possa ajudar a reduzir o risco de fraude, um ambiente de controle satisfatório não é um impedimento absoluto para a fraude. Inversamente, deficiências no ambiente de controle podem prejudicar a eficácia dos controles, especialmente no que se refere à fraude. Por exemplo, a falha da administração em comprometer recursos suficientes para enfrentar riscos de segurança de TI pode afetar adversamente o controle interno ao permitir que modificações inadequadas sejam feitas nos programas de computadores ou nos dados, ou que transações não autorizadas sejam processadas. Como explicado na NBC TA 330, itens A2 e A3, o ambiente de controle também influencia a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais do auditor.

A75. O ambiente de controle em si não impede, nem detecta e nem corrige uma distorção relevante. Ele pode, porém, influenciar a avaliação do auditor da efetividade de outros controles (por exemplo, o monitoramento dos controles e a operação de atividades de controle específicas) e, com isso, a avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante.

Considerações específicas para entidades de pequeno porte

A76. É provável que o ambiente de controle em entidades de pequeno porte seja diferente do encontrado em entidades maiores. Por exemplo, os responsáveis pela governança em entidades de pequeno porte podem não incluir um membro independente ou externo, e a função de governança pode ser desempenhada diretamente pelo proprietário/administrador quando não há outros proprietários. A natureza do ambiente de controle também pode influenciar a importância de outros controles, ou a sua ausência. Por exemplo, o envolvimento

ativo de um proprietário-administrador pode mitigar alguns dos riscos decorrentes da ausência de segregação de funções em um negócio de pequeno porte; pode, porém, aumentar outros riscos, por exemplo, o risco dos controles serem burlados.

- A77. Além disso, as evidências de auditoria para elementos do ambiente de controle em entidade de pequeno porte podem não estar disponíveis em forma documental, em particular quando a comunicação entre a administração e outros funcionários pode ser informal, mas efetiva. Por exemplo, entidades de pequeno porte podem não ter um código de conduta escrito, mas, ao invés disso, desenvolvem uma cultura que enfatiza a importância da integridade e da conduta ética por meio de comunicação verbal e do exemplo da administração.
- A78. Conseqüentemente, as atitudes, consciência e ações da administração ou do proprietário-gerente são de particular importância para o entendimento pelo auditor do ambiente de controle de entidade de pequeno porte.

Componentes do controle interno - processo de avaliação de risco da entidade (ver item 15)

- A79. O processo de avaliação de riscos da entidade forma a base de como a administração determina os riscos a serem gerenciados. Se esse processo é apropriado às circunstâncias, incluindo a natureza, tamanho e complexidade da entidade, ele auxilia o auditor na identificação de riscos de distorção relevante. Determinar se o processo de avaliação de riscos da entidade é apropriado às circunstâncias é uma questão de julgamento.

Considerações específicas para entidades de pequeno porte (ver item 17)

- A80. Em uma entidade de pequeno porte, é improvável que haja um processo de avaliação de riscos estabelecido. Em tais casos, é provável que a administração identifique riscos por meio de envolvimento pessoal no negócio. Independentemente das circunstâncias, porém, ainda é necessário indagar a respeito de riscos identificados e como eles são considerados pela administração.

Componentes do controle interno - sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, relevante para as demonstrações contábeis e a comunicação

O sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevante para as demonstrações contábeis (ver item 18)

- A81. O sistema de informação relevante para objetivos de demonstrações contábeis, que inclui o sistema contábil, é composto de procedimentos e registros planejados e estabelecidos para:
- iniciar, registrar, processar e reportar transações da entidade (assim como eventos e condições) e manter responsabilidade pelos ativos, passivos e patrimônio líquido;
  - solucionar o processamento incorreto de transações, por exemplo, captura automática de arquivos inconsistentes e procedimentos seguidos para esclarecer tempestivamente itens inconsistentes;
  - identificar e registrar os casos em que os sistemas ou controles são burlados;
  - transferir informações de sistemas de processamento de transações para o razão geral;
  - capturar informações relevantes para as demonstrações contábeis e outros eventos e condições além das transações, tais como depreciação e amortização de ativos e modificações na recuperação de contas a receber; e

- assegurar que as informações que exigem divulgação pela estrutura de relatório financeiro aplicável sejam acumuladas, registradas, processadas, resumidas e adequadamente reportadas nas demonstrações contábeis.

#### Lançamentos contábeis

A82. O sistema de informação da entidade geralmente inclui o uso de lançamentos-padrão em diários, requeridos periodicamente para o registro de transações. Exemplos podem ser lançamentos de diário para registrar vendas, aquisições e desembolsos de caixa no razão geral, ou registro contábil de estimativas feitas periodicamente pela administração, como mudanças na estimativa de contas a receber incobráveis.

A83. O processo de elaboração de demonstrações contábeis da entidade também inclui o uso de lançamentos de diário fora do padrão para registrar transações ou ajustes não recorrentes e não usuais. Exemplos de tais lançamentos incluem ajustes e lançamentos de consolidação para uma combinação ou alienação de negócios ou estimativas não recorrentes como provisão para valor recuperável de ativos. Em sistemas de razão geral manual, lançamentos de diário fora do padrão podem ser identificados por meio da inspeção do razão, diários e documentos comprobatórios. Quando se usam procedimentos automatizados para manter o razão geral e elaborar demonstrações contábeis, tais lançamentos podem existir apenas em forma eletrônica e, portanto, podem ser identificados mais facilmente por meio do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.

#### Processos de negócio relacionados

A84. Os processos de negócio da entidade são as atividades destinadas a:

- desenvolver, comprar, produzir, vender e distribuir os produtos e serviços da entidade;
- assegurar a conformidade com leis e regulamentos; e
- registrar informações, inclusive informações contábeis e financeiras.

Os processos de negócio resultam em transações que são registradas, processadas e reportadas pelo sistema de informação. Obter entendimento dos processos de negócios da entidade, que incluem a maneira como são originadas as transações, auxiliam o auditor na obtenção de entendimento do sistema de informação da entidade relevante para as demonstrações contábeis de forma que seja apropriada às circunstâncias da entidade.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A85. É provável que os sistemas de informação e processos de negócio relevantes para as demonstrações contábeis em entidades de pequeno porte sejam menos sofisticados do que em entidades maiores, mas o seu papel é igualmente significativo. Entidades de pequeno porte com envolvimento ativo da administração podem não precisar de descrições extensas de procedimentos contábeis, registros contábeis sofisticados ou políticas escritas. Compreender os sistemas e processos da entidade, portanto, pode ser mais fácil na auditoria de entidade de pequeno porte e pode depender mais de indagações do que da revisão da documentação. A necessidade de obter entendimento, porém, continua importante.

#### Comunicação (ver item 19)

A86. A comunicação pela entidade das funções e responsabilidades sobre as demonstrações contábeis e de assuntos significativos relacionados às informações contábeis envolve fornecer

entendimento das funções e responsabilidades individuais próprias do controle interno sobre o processo de elaboração de demonstrações contábeis. Ele inclui assuntos, como por exemplo, a extensão em que as pessoas entendem como as atividades no sistema de informação financeira se relacionam com o trabalho de outros e os meios de reportar exceções a um nível superior apropriado dentro da entidade. A comunicação pode assumir formas como as de manuais de política e de relatório financeiro. Canais de comunicação abertos ajudam a assegurar que exceções sejam reportadas e tratadas.

#### Considerações específicas para entidades de pequeno porte

A87. A comunicação pode ser menos estruturada e mais fácil de ser obtida em entidade de pequeno porte do que em uma entidade maior devido aos graus menores de responsabilidade e da maior visibilidade e disponibilidade da administração.

#### Componentes do controle interno - atividades de controle (ver item 20)

A88. Atividades de controle são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as orientações da administração sejam executadas. As atividades de controle, sejam em sistemas de TI, sejam manuais, têm vários objetivos e são aplicadas em vários níveis organizacionais e funcionais. Exemplos de atividades de controle específicas incluem as relacionadas a seguir:

- autorização;
- revisões de desempenho;
- processamento de informações;
- controles físicos;
- segregação de funções.

A89. Atividades de controle que são relevantes para a auditoria são:

- as que requerem ser tratadas como tais, sendo atividades de controle que se relacionam com riscos significativos e para os quais apenas procedimentos substantivos não fornecem evidências de auditoria apropriadas e suficientes, como exigido pelos itens 29 e 30, respectivamente; ou
- as que são consideradas relevantes no julgamento do auditor.

A90. O julgamento do auditor quanto a ser ou não relevante uma atividade de controle é influenciado pelo risco que o auditor identificou, que pode dar origem a uma distorção relevante, e se o auditor pensa que é provável ser apropriado testar a efetividade operacional do controle na determinação da extensão de testes substantivos.

A91. A ênfase do auditor pode estar na identificação e obtenção de entendimento das atividades de controle que tratam das áreas em que o auditor considera serem mais prováveis os riscos de distorção relevante. Quando múltiplas atividades de controle cumprem o mesmo objetivo, é desnecessário obter entendimento de cada uma das atividades de controle relacionadas a tal objetivo.

A92. O conhecimento do auditor a respeito da presença ou ausência de atividades de controle obtido a partir dos outros componentes do controle interno auxilia o auditor a determinar se é necessário dedicar atenção adicional à obtenção de entendimento das atividades de controle.

#### Considerações específicas de entidade de pequeno porte

A93. É provável que os conceitos subjacentes às atividades de controle em entidades de pequeno porte sejam similares aos de entidades maiores, mas a formalidade com a qual operam pode variar. Além disso, entidades de pequeno porte podem julgar que certos tipos de atividades de controle não são relevantes devido aos controles aplicados pela administração. Por exemplo, a autoridade exclusiva da administração para conceder crédito aos clientes e aprovar aquisições significativas pode fornecer forte controle de importantes saldos de contas e transações, diminuindo ou removendo a necessidade de atividades de controle mais detalhadas.

A94. É provável que as atividades de controle relevantes para a auditoria da entidade de pequeno porte se relacionem aos ciclos principais de transação, como receitas, compras e despesas com empregados.

Riscos decorrentes de TI (ver item 21)

A95. O uso de TI afeta a maneira como as atividades de controle são implementadas. Da perspectiva do auditor, os controles dos sistemas de TI são eficazes quando mantêm a integridade das informações e a segurança dos dados que tais sistemas processam, e incluem controles gerais de TI e controles de aplicativos efetivos.

A96. Controles gerais de TI são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e sustentam o funcionamento efetivo dos controles de aplicativos. Eles se aplicam a ambientes de *mainframe*, *miniframe* e usuário final. Controles gerais de TI que mantêm a integridade das informações e a segurança dos dados geralmente incluem controles sobre o seguinte:

- centros de dados (data center) e operações de rede;
- aquisição, modificação e manutenção de software de sistemas;
- modificação de programas;
- segurança de acesso;
- aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas de aplicativos.

Eles são geralmente implementados para lidar com os riscos mencionados no item A56.

A97. Controles de aplicativos são procedimentos manuais ou automatizados que geralmente operam em nível de processo de negócio e são utilizados no processamento de transações por aplicativos individuais. Os controles de aplicativos podem ter a natureza de prevenção ou detecção e destinam-se a assegurar a integridade dos registros contábeis. Portanto, os controles de aplicativos relacionam-se aos procedimentos usados para iniciar, registrar, processar e reportar transações ou outros dados financeiros. Esses controles ajudam a assegurar que as transações ocorreram, são autorizadas e estão completa e precisamente registradas e processadas. Exemplos incluem testes de verificação de dados de entrada e verificações de sequências numéricas com acompanhamento manual de relatórios de exceção ou correção no momento do lançamento de dados.

Componentes do controle interno - monitoramento de controles (ver item 22)

A98. O monitoramento de controles é um processo para avaliar a efetividade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliar a efetividade dos controles tempestivamente e tomar as necessárias ações corretivas. A administração consegue o monitoramento de controles por meio de atividades contínuas, avaliações separadas ou a combinação de ambos. As atividades de monitoramento contínuo muitas vezes estão

embutidas nas atividades recorrentes normais da entidade e incluem atividades de administração e supervisão regulares.

A99. As atividades de monitoramento da administração podem incluir o uso de informação de comunicações de partes externas, como reclamações de clientes e comentários de reguladores, que podem indicar problemas ou ressaltar áreas com necessidade de aprimoramento.

Considerações específicas de entidade de pequeno porte

A100. O monitoramento do controle pela administração muitas vezes é realizado por meio do envolvimento próximo da administração ou do proprietário-administrador nas operações. Este envolvimento muitas vezes identifica variações significativas nas expectativas e imprecisões de dados financeiros, levando a ação corretiva no controle.

Função de auditoria interna (ver item 23)

A101. É provável que a função de auditoria interna seja relevante para o auditor independente se a natureza das responsabilidades e atividades da função de auditoria interna estiver relacionada com as demonstrações contábeis da entidade e o auditor independente espera utilizar o trabalho dos auditores internos para modificar a natureza, época ou reduzir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados. Se o auditor determinar que a função de auditoria interna é provavelmente relevante para a auditoria, aplica-se a NBC TA 610.

A102. Os objetivos da função de auditoria interna e, portanto, a natureza das suas responsabilidades e sua posição na organização variam amplamente e dependem do tamanho e da estrutura da entidade e das exigências da administração e, quando aplicável, das pessoas responsáveis pela governança. As responsabilidades da função de auditoria interna podem incluir, por exemplo, o monitoramento do controle interno, a administração de risco e a revisão da conformidade com leis e regulamentos. Por outro lado, por exemplo, as responsabilidades da função de auditoria interna podem estar limitadas à revisão da economia, eficiência e efetividade das operações e, conseqüentemente, podem não estar relacionadas com informações contábeis ou financeiras da entidade.

A103. Se a natureza das responsabilidades da função de auditoria interna estiver relacionada com as demonstrações contábeis da entidade, a consideração do auditor independente sobre as atividades executadas ou a serem executadas pela auditoria interna, pode incluir uma revisão do plano de auditoria da função de auditoria interna para o período, se houver, e a discussão desse plano com os auditores internos.

Fonte de informação (ver item 24)

A104. Muitas das informações utilizadas no monitoramento podem ser apresentadas pelo sistema de informações da entidade. Se a administração pressupõe que os dados utilizados para o monitoramento são precisos sem ter uma base para essa premissa, erros que possam existir nas informações têm potencial para conduzir a administração a conclusões incorretas a partir de suas atividades de monitoramento. Portanto, é requerido do auditor que, como parte do seu entendimento das atividades de monitoramento da entidade como componente do controle interno, entenda:

- as fontes de informações relacionadas com as atividades de monitoramento da entidade; e
- a base sobre a qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para o propósito.

## **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante**

Avaliação de riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis (ver item 25(a))

A105. Os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis referem-se a riscos que se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações. Riscos dessa natureza não são necessariamente riscos que possam ser atribuídos a afirmações específicas na classe de transações, saldo de contas ou nível de divulgação. Ao contrário, representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação, por exemplo, em decorrência dos controles serem burlados pela administração. Os riscos no nível das demonstrações contábeis podem ser especialmente relevantes para as considerações do auditor sobre os riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

A106. Riscos no nível das demonstrações contábeis podem derivar especificamente de um ambiente de controle deficiente (embora esses riscos também possam relacionar-se a outros fatores, como condições econômicas em deterioração). Por exemplo, deficiências como a falta de competência da administração podem ter efeito mais disseminado sobre as demonstrações contábeis e podem exigir uma resposta mais abrangente do auditor.

A107. O entendimento do controle interno pelo auditor pode suscitar dúvidas sobre se as demonstrações contábeis da entidade são auditáveis. Por exemplo:

- a preocupação a respeito da integridade da administração da entidade pode ser tão séria a ponto de fazer o auditor concluir que o risco de representações incorretas pela administração em relação às demonstrações contábeis é tal, que uma auditoria não pode ser conduzida;
- as preocupações a respeito da condição e da confiabilidade dos registros da entidade podem levar o auditor a concluir que é improvável que evidências de auditoria apropriadas e suficientes serão disponibilizadas para corroborar uma opinião sem ressalva sobre as demonstrações contábeis.

A108. A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente estabelece requisitos e fornece orientação para determinar se é necessário ou não ao auditor considerar emitir uma opinião com ressalva ou abstenção de opinião ou, como pode ser exigido em alguns casos, renunciar ao trabalho quando isto é possível de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis.

Avaliação de riscos de distorção relevante no nível da afirmação (ver item 25(b))

A109. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação para classes de transações, saldos de contas e divulgações precisam ser considerados porque tal consideração auxilia diretamente na determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria no nível da afirmação, necessários para a obtenção de evidências de auditoria apropriadas e suficientes. Ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante no nível da afirmação, o auditor pode concluir que os riscos identificados relacionam-se de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações.

Utilização das afirmações

A110. Ao declarar que as demonstrações contábeis estão em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, a administração faz afirmações implícitas ou explicitamente no

que se refere ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos vários elementos das demonstrações contábeis e divulgações relacionadas.

A111. As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
  - (i) ocorrência – transações e eventos que foram registrados ocorreram e são da entidade.
  - (ii) integridade – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
  - (iii) exatidão – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
  - (iv) corte – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
  - (v) classificação – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
  - (i) existência – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
  - (ii) direitos e obrigações – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
  - (iii) integridade – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
  - (iv) valorização e alocação – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores apropriados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
  - (i) ocorrência e direitos e obrigações – eventos divulgados, transações e outros assuntos ocorreram e são da entidade;
  - (ii) integridade – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
  - (iii) classificação e compreensibilidade – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
  - (iv) exatidão e valorização – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores apropriados.

A112. O auditor pode usar as afirmações como descrito acima ou pode expressá-las diferentemente, contanto que todos os aspectos descritos acima sejam abrangidos. Por exemplo, o auditor pode escolher combinar as afirmações a respeito de transações e eventos com as afirmações a respeito de saldos de contas.

Considerações específicas para entidade do setor público

A113. Ao fazer afirmações sobre as demonstrações contábeis de entidades do setor público, além das afirmações expostas no item A111, a administração muitas vezes pode afirmar que as transações e eventos foram executados em conformidade com lei, regulamento ou outra autoridade. Tais afirmações podem estar dentro do alcance da auditoria de demonstrações contábeis.

Processo de identificação de risco de distorção relevante (ver item 26(a))

A114. Informações obtidas na execução de procedimentos de avaliação de riscos, inclusive as evidências de auditoria obtidas ao avaliar o desenho dos controles e ao determinar se eles foram implementados, são utilizadas como evidência de auditoria para apoiar a avaliação de riscos. A avaliação de riscos determina a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria a serem executados.

A115. O apêndice 2 fornece exemplos de condições e eventos que podem indicar a existência de riscos de distorção relevante.

Relacionando os controles às afirmações (ver item 26(c))

A116. Ao fazer avaliações de riscos, o auditor pode identificar os controles com probabilidade de impedir, ou detectar e corrigir, a distorção relevante em afirmações específicas. Geralmente é útil obter entendimento dos controles e relacioná-los às afirmações no contexto dos processos e sistemas em que estão inseridos porque as atividades de controle individuais em si muitas vezes não estão direcionadas a um risco. Muitas vezes, apenas múltiplas atividades de controle, junto com outros componentes do controle interno, serão suficientes para focar um risco.

A117. Inversamente, algumas atividades de controle podem ter um efeito específico sobre uma afirmação individual incorporada em uma classe específica de transações ou saldo de conta. Por exemplo, as atividades de controle que a entidade estabeleceu para assegurar que o seu pessoal esteja contando e registrando o inventário físico anual relaciona-se diretamente com a existência e integridade das afirmações para o saldo da conta de estoque.

A118. Os controles podem estar direta ou indiretamente relacionados com uma afirmação. Quanto mais indireta a relação, menos efetivo pode ser esse controle para impedir, ou detectar e corrigir, distorções nessa afirmação. Por exemplo, a revisão de um resumo das atividades de vendas para lojas específicas por região feita pelo administrador de vendas está apenas indiretamente relacionada à afirmação de integridade para receita de vendas. Portanto, ela pode ser menos eficaz na redução do risco para essa afirmação do que controles mais diretamente relacionados com essa afirmação, tais como o confronto dos documentos de remessa com os documentos de faturamento.

Riscos significativos

Identificação de riscos significativos (ver item 28)

A119. Os riscos significativos muitas vezes relacionam-se com transações não rotineiras ou questões de julgamento. Transações não rotineiras são transações não usuais, devido ao tamanho ou à natureza, e que, portanto, não ocorrem frequentemente. As questões de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas contábeis para as quais há incerteza de mensuração significativa. Transações rotineiras, não complexas, sujeitam-se a processamento sistemático e têm menos probabilidade de dar origem a riscos significativos.

A120. Os riscos de distorção relevante podem ser maiores para transações não rotineiras significativas decorrentes de assuntos como os seguintes:

- maior intervenção da administração para determinar o tratamento contábil;

- maior intervenção manual para obtenção e processamento de dados;
- cálculos ou princípios contábeis complexos;
- a natureza das transações não rotineiras, que pode dificultar a implementação pela entidade de controles efetivos sobre os riscos.

A121. Os riscos de distorção relevante podem ser maiores para questões significativas de julgamento que exijam a elaboração de estimativas contábeis, decorrentes de assuntos como os seguintes:

- os princípios para as estimativas contábeis ou reconhecimento de receita podem estar sujeitos a interpretação divergente;
- o julgamento exigido pode ser subjetivo ou complexo, ou exigir premissas a respeito dos efeitos de eventos futuros, por exemplo, o julgamento sobre valor justo.

A122. A NBC TA 330, itens 15 e 21, descreve as consequências para procedimentos adicionais de auditoria na identificação de risco considerado como significativo.

Risco significativo em relação ao risco de distorção relevante por fraude.

A123. A NBC TA 240, itens 25 a 27, fornece requisitos adicionais e orientação em relação à identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por fraude.

Entendimento de controles relacionados a riscos significativos (ver item 29)

A124. Embora os riscos relacionados a questões significativas não rotineiras ou de julgamento muitas vezes tenham menos probabilidade de estar sujeitos a controles rotineiros, a administração pode ter outras respostas para tratar tais riscos. Portanto, o entendimento do auditor em determinar se a entidade planejou e implementou controles para riscos significativos decorrentes de questões não rotineiras ou de julgamento inclui determinar se e como a administração responde aos riscos. Tais riscos incluem:

- atividades de controle, como a revisão de premissas pela alta administração ou especialistas;
- processos documentados para as estimativas;
- aprovação pelos responsáveis pela governança.

A125. Por exemplo, quando há eventos únicos, tal como uma notificação judicial, a consideração da resposta da entidade pode incluir assuntos como determinar se a notificação foi submetida a especialistas apropriados (tais como advogados internos ou externos), se foi feita uma avaliação do efeito potencial e como se propõe que as circunstâncias sejam divulgadas nas demonstrações contábeis.

A126. Em alguns casos, a administração pode não ter respondido adequadamente aos riscos significativos de distorção relevante ao implementar controles para esses riscos significativos. Falha por parte da administração em implementar tais controles é um indicador de deficiência significativa no controle interno (NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno, item A7).

Riscos para os quais procedimentos substantivos não fornecem evidências de auditoria suficientes e apropriadas (ver item 30)

A127. Os riscos de distorção relevante podem relacionar-se diretamente com o registro de classes rotineiras de transações ou saldos de contas, e a elaboração de demonstrações contábeis confiáveis. Tais riscos podem incluir riscos de processamento impreciso ou incompleto e classes significativas de transações como receita, compras e recebimentos ou pagamentos em caixa.

A128. Quando tais transações rotineiras de negócios estão sujeitas a processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual, pode não ser possível executar apenas procedimentos substantivos em relação ao risco. Por exemplo, o auditor pode considerar que seja esse o caso nas circunstâncias em que um montante significativo das informações da entidade é iniciado, registrado, processado ou reportado apenas em forma eletrônica, como em um sistema integrado. Em tais casos:

- as evidências de auditoria podem estar disponíveis apenas em forma eletrônica, e sua suficiência e adequação geralmente dependem da eficácia dos controles, de sua exatidão e integridade;
- o potencial para que o início ou alteração inadequada de informações possa ocorrer e não ser detectada pode ser maior se os controles apropriados não estiverem operando efetivamente.

A129. As consequências para procedimentos adicionais de auditoria para identificar tais riscos são descritas na NBC TA 330, item 8.

Revisão da avaliação de riscos (ver item 31)

A130. Durante a auditoria, informações podem ser obtidas pelo auditor que difiram significativamente das informações em que a avaliação de risco se baseou. Por exemplo, a avaliação de risco pode se basear na expectativa de que certos controles estão operando efetivamente. Ao testar esses controles, o auditor pode obter evidências de que eles não estavam operando efetivamente em ocasiões relevantes durante a auditoria. Similarmente, ao executar procedimentos substantivos, o auditor pode detectar distorções em valores ou frequência maiores que as compatíveis com a avaliação de riscos do auditor. Em tais circunstâncias, a avaliação de riscos pode não refletir adequadamente as verdadeiras circunstâncias da entidade e os procedimentos adicionais de auditoria planejados podem não ser efetivos na detecção de distorções relevantes. Ver NBC TA 330 para orientação adicional.

**Documentação** (ver item 33)

A131. A forma pela qual os requisitos do item 32 são documentados deve ser determinada pelo auditor usando julgamento profissional. Por exemplo, em auditoria de entidade de pequeno porte, a documentação pode ser incorporada à documentação da estratégia geral e plano de auditoria do auditor, exigidos pela NBC TA 300. Similarmente, por exemplo, os resultados da avaliação de risco podem ser documentados separadamente ou podem ser documentados como parte da documentação dos procedimentos adicionais do auditor (ver NBC TA 330). A forma e a extensão da documentação são influenciadas pela natureza, tamanho e complexidade da entidade e do seu controle interno, pela disponibilidade das informações da entidade e pela metodologia de auditoria e tecnologia usadas no decorrer da auditoria.

A132. Para entidades que têm negócios e processos menos complexos, relevantes para as demonstrações contábeis, a documentação pode ser simples na forma e relativamente breve. Não é necessário documentar todo o entendimento do auditor sobre a entidade e assuntos

relacionados a ela. Elementos-chave do entendimento documentados pelo auditor incluem aqueles em que o auditor baseou a avaliação dos riscos de distorção relevante.

A133. A abrangência da documentação também pode refletir a experiência e capacidades dos membros da equipe de trabalho da auditoria. Contanto que os requisitos da NBC TA 230 sejam sempre cumpridos, uma auditoria executada por uma equipe de trabalho com indivíduos menos experientes pode exigir documentação mais detalhada para auxiliá-los na obtenção de entendimento adequado da entidade do que uma que inclua indivíduos experientes.

A134. Para auditorias recorrentes, certa documentação pode ser reutilizada, atualizada para refletir mudanças no negócio ou processos da entidade.

## **Apêndice 1**

(ver itens 4(c), 14 a 24 e A69 a A104)

### **Componentes do controle interno**

1. Este apêndice explica em mais detalhes os componentes do controle interno, como expostos nos itens 4(c), 14 a 24 e A69 a A104, na medida em que se relacionam com a auditoria de demonstrações contábeis.

#### **Ambiente de controle**

2. O ambiente de controle abrange os seguintes elementos:

*Comunicação e aplicação de integridade e valores éticos.* A efetividade dos controles não pode estar acima da integridade e dos valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitoram. A integridade e a conduta ética são produtos dos padrões éticos e conduta da entidade, a maneira como são comunicados e reforçados na prática. A aplicação da integridade e dos valores éticos inclui, por exemplo, ações da administração para eliminar ou mitigar oportunidades ou tentações que possam levar os funcionários a se envolverem em atos desonestos, ilegais ou não éticos. A comunicação de políticas da entidade sobre integridade e valores éticos pode incluir a comunicação de padrões de conduta para os funcionários por meio de declarações de política e códigos de conduta, por exemplo.

*Compromisso com a competência.* Competência é o conhecimento e as habilidades necessárias para a realização de tarefas que definem o trabalho de um indivíduo.

*Participação dos responsáveis pela governança.* A consciência de controle da entidade é influenciada significativamente pelos responsáveis pela governança. A importância da responsabilidade dos responsáveis pela governança é reconhecida em códigos de prática e outras leis e regulamentos ou orientação produzida em benefício dos responsáveis pela governança. Outras responsabilidades dos responsáveis pela governança incluem a supervisão do projeto e operação efetiva de canais de comunicação de denúncia e do processo para revisão da efetividade do controle interno da entidade.

*Filosofia e estilo operacional da administração.* A filosofia e o estilo operacional da administração abrangem uma ampla série de características. Por exemplo, as posturas e ações da administração para com as demonstrações contábeis podem manifestar-se por meio da seleção conservadora ou agressiva de princípios contábeis alternativos, ou consciência e conservadorismo com os quais são elaboradas as estimativas contábeis.

*Estrutura organizacional.* Estabelecer uma estrutura organizacional relevante inclui a consideração de áreas-chave de autoridade e responsabilidade e linhas de reporte apropriadas. A adequação da estrutura organizacional da entidade depende, em parte, do seu tamanho e da natureza de suas atividades.

*Atribuição de autoridade e responsabilidade.* A atribuição de autoridade e responsabilidade pode incluir políticas relacionadas com práticas de negócio apropriadas, conhecimento e experiência de funcionários-chave, e recursos fornecidos para a execução das funções. Além disso, pode incluir políticas e comunicações voltadas para assegurar que todos os funcionários compreendam os objetivos da entidade, saibam como as suas ações individuais se inter-relacionam e contribuem para esses objetivos e reconheçam como e pelo que serão considerados responsáveis.

*Políticas e práticas de recursos humanos.* As políticas e práticas de recursos humanos muitas vezes demonstram assuntos importantes em relação à consciência de controle da entidade. Por exemplo, os padrões para recrutar os indivíduos mais qualificados – com ênfase no histórico educacional, experiência de trabalho anterior, realizações passadas e evidências de integridade e conduta ética – demonstram o compromisso da entidade com pessoas competentes e dignas de confiança. Políticas de treinamento que comuniquem perspectivas de funções e responsabilidades e incluam práticas como escolas de treinamento e seminários ilustram os níveis de desempenho e conduta esperados. Promoções suportadas por avaliações periódicas de desempenho demonstram o compromisso da entidade com a promoção do pessoal qualificado a níveis mais elevados de responsabilidade.

### **Processo de avaliação de risco da entidade**

3. Para fins de demonstrações contábeis, o processo de avaliação de riscos da entidade inclui a maneira como a administração identifica riscos de negócio relevantes para a elaboração de demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade, estima a sua significância, avalia a probabilidade de sua ocorrência e decide por ações para responder, e administrar tais riscos e os resultados dessas ações. Por exemplo, o processo de avaliação de riscos da entidade pode tratar de como a entidade considera a possibilidade de transações não registradas ou identifica e analisa estimativas significativas registradas nas demonstrações contábeis.
4. Os riscos relevantes para demonstrações contábeis confiáveis incluem eventos externos e internos, transações ou circunstâncias que possam ocorrer e afetar adversamente a capacidade da entidade de iniciar, registrar, processar e reportar dados financeiros compatíveis com as afirmações da administração nas demonstrações contábeis. A administração pode iniciar planos, programas ou ações para enfrentar riscos específicos ou pode decidir aceitar um risco por causa do custo ou de outras considerações. Os riscos podem surgir ou se modificar por causa de circunstâncias tais como as seguintes:
  - *Mudanças no ambiente operacional.* Mudanças no ambiente regulatório ou operacional podem resultar em mudanças nas pressões competitivas e riscos significativamente diferentes.
  - *Novos funcionários.* Novos funcionários podem ter um foco ou entendimento diferente do controle interno.
  - *Sistemas de informação novos ou remodelados.* Mudanças rápidas e significativas nos sistemas de informação podem mudar o risco relacionado ao controle interno.
  - *Crescimento rápido.* A expansão rápida e significativa das operações pode prejudicar os controles e aumentar o risco de falhas nos controles.

- *Nova tecnologia.* Incorporar novas tecnologias aos processos de produção ou sistemas de informação pode mudar o risco associado ao controle interno.
- *Novos modelos de negócio, produtos ou atividades.* Entrar em áreas de negócio ou transações com as quais a entidade tem pouca experiência pode introduzir novos riscos associados ao controle interno.
- *Reestruturações corporativas.* Reestruturações podem ser acompanhadas por redução de pessoal e mudança na supervisão e segregação de funções que podem mudar o risco associado ao controle interno.
- *Expansão de operações internacionais.* A expansão ou aquisição de operações internacionais traz riscos novos e muitas vezes únicos que podem afetar o controle interno, por exemplo, riscos adicionais ou modificados nas transações em moeda estrangeira.
- *Novas normas contábeis.* A adoção de novos princípios contábeis ou modificação de princípios contábeis pode afetar riscos na elaboração de demonstrações contábeis.

### **Sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados relevantes para as demonstrações contábeis e comunicação**

5. Um sistema de informação é composto de infra-estrutura (componentes físicos e de hardware), software, pessoas, procedimentos e dados. Muitos sistemas de informação fazem uso extenso de tecnologia da informação (TI).
6. O sistema de informação relevante para objetivos de demonstrações contábeis, que inclui o sistema de relatórios financeiros, abrange os métodos e registros que:
  - identificam e registram todas as transações válidas;
  - descrevem tempestivamente as transações com detalhamento suficiente para permitir a classificação apropriada de transações para as demonstrações contábeis;
  - mensuram o valor das transações de forma que permitam registrar o seu apropriado valor monetário nas demonstrações contábeis;
  - determinam o período de tempo em que as transações ocorreram para permitir o registro das transações no período contábil correto;
  - apresentam adequadamente as transações e divulgações relacionadas nas demonstrações contábeis.
7. A qualidade das informações geradas por sistemas afeta a capacidade da administração de tomar decisões apropriadas na gestão e controle das atividades da entidade e no preparo de relatórios financeiros confiáveis.
8. A comunicação, que envolve fornecer entendimento de funções e responsabilidades individuais próprias do controle interno sobre as demonstrações contábeis, pode assumir as formas de manuais de políticas, manuais de relatórios contábeis e financeiros e memorandos. A comunicação também pode ser feita eletronicamente, verbalmente e por meio de ações da administração.

### **Atividade de controle**

9. Geralmente, as atividades de controle que podem ser relevantes para a auditoria podem ser classificadas como políticas e procedimentos que pertencem ao seguinte:

- *Revisões de desempenho.* Essas atividades de controle incluem revisões e análises de desempenho real versus orçamentos, previsões e desempenho de períodos anteriores; relacionar diferentes conjuntos de dados – operacionais ou contábeis/financeiros – entre si, juntamente com análises das relações e ações investigativas e corretivas; comparar dados internos com fontes externas de informação; e revisão de desempenho funcional ou atividades.
  - *Processamento de informações.* Os dois grandes agrupamentos de atividades de controle dos sistemas de informação são os controles de aplicativos, que estão relacionados ao processamento de aplicativos individuais, e os controles gerais de TI, que são políticas e procedimentos que se relacionam com muitos aplicativos e sustentam o funcionamento efetivo dos controles de aplicativos ao ajudar a assegurar a operação adequada contínua dos sistemas de informação. Exemplos de controles de aplicativos incluem checar a exatidão aritmética dos registros, manter e revisar contas e balancetes, controles automatizados como teste de verificação de dados de entrada e checagens de sequência numérica, e acompanhamento manual de relatórios de exceções. Exemplos de controles gerais de TI são controles de mudança de programas, controles da implementação de novos lançamentos de pacotes de aplicativos e controles sobre os aplicativos que restringem o acesso ou monitoram o uso de utilidades de sistema que possam modificar dados ou registros financeiros sem deixar uma trilha de auditoria.
  - *Controle físico.* Controles que abrangem:
    - a segurança física dos ativos, incluindo salvaguardas adequadas como instalações seguras para acesso a ativos e registros;
    - a autorização de acesso a programas de computador e arquivos de dados;
    - a contagem e comparação periódicas com valores apresentados nos registros de controle (por exemplo, comparar os resultados de contagens de dinheiro, títulos e estoques com registros contábeis). A extensão em que os controles físicos destinados a impedir roubo de ativos são relevantes para a confiabilidade da elaboração de demonstrações contábeis e, portanto, da auditoria, depende de circunstâncias como quando os ativos são altamente suscetíveis a apropriação indevida.
  - *Segregação de funções.* Atribuir a pessoas diferentes as responsabilidades de autorizar e registrar transações e manter a custódia dos ativos. A segregação de funções destina-se a reduzir as oportunidades que permitam a qualquer pessoa estar em posição de perpetrar e de ocultar erros ou fraudes no curso normal das suas funções.
10. Certas atividades de controle podem depender da existência de políticas estabelecidas pela alta administração ou pelos responsáveis pela governança. Por exemplo, os controles de autorização podem ser delegados sob diretrizes estabelecidas, tais como critérios de investimento estabelecidos pelos responsáveis pela governança; ou aquisições ou alienações importantes podem requerer aprovação de alto escalão, inclusive, em alguns casos, a dos acionistas/quotistas.

### **Monitoramento de controles**

11. Uma importante responsabilidade da administração é estabelecer e manter o controle interno continuamente. O monitoramento dos controles inclui considerar se eles estão operando conforme o pretendido e que sejam adequadamente modificados para atender as mudanças de condições. O monitoramento de controles pode incluir atividades como revisão pela administração para determinar se as conciliações bancárias estão sendo elaboradas tempestivamente, avaliação pelos auditores internos do cumprimento, pelo pessoal de vendas,

das políticas da entidade em termos de contratos de venda, e a supervisão pelo departamento jurídico do cumprimento das políticas de ética ou prática de negócios da entidade. O monitoramento também é feito para assegurar que os controles continuem a operar efetivamente ao longo do tempo. Por exemplo, se a tempestividade e exatidão das conciliações bancárias não forem monitoradas, é provável que os funcionários parem de elaborá-las.

12. Auditores internos ou funcionários que executem funções similares podem contribuir para o monitoramento dos controles da entidade por meio de avaliações separadas. Normalmente, ela fornece informações com regularidade a respeito do funcionamento do controle interno, concentrando atenção considerável na avaliação da efetividade desses controles e comunicam informações sobre as forças e deficiências deles e apresentam recomendações para aprimorá-los.
13. As atividades de monitoramento podem incluir o uso de informações de partes externas que possam indicar problemas ou ressaltar áreas com necessidade de aprimoramento. Os clientes confirmam implicitamente dados de faturamento ao pagarem suas faturas ou reclamarem de seus valores ou encargos. Além disso, os reguladores podem comunicar-se com a entidade a respeito de assuntos que afetem o funcionamento do controle interno, por exemplo, comunicações a respeito de exames por agências reguladoras bancárias. A administração também pode considerar comunicações referentes ao controle interno vindas de auditores externos ao executar atividades de monitoramento.

## **Apêndice 2** (ver itens A29 e A108)

### **Condições e eventos que podem indicar risco de distorção relevante**

Os seguintes são exemplos de condições e eventos que podem indicar a existência de riscos de distorção relevante. Os exemplos oferecidos abrangem um amplo leque de condições e eventos; contudo, nem todas as condições e eventos são relevantes para todo trabalho de auditoria e a lista de exemplos não é necessariamente completa.

- Operações em regiões economicamente instáveis, por exemplo, países com desvalorização significativa de moeda ou economias altamente inflacionárias.
- Operações expostas a mercados voláteis, por exemplo, mercado de futuros.
- Operações sujeitas a um alto grau de regulamentação complexa.
- Assuntos de continuidade dos negócios e liquidez, incluindo perda de clientes significativos.
- Limitações na disponibilidade de capital e crédito.
- Mudanças no setor de atividade em que a entidade opera.
- Mudanças na cadeia de suprimentos.
- Desenvolvimento ou oferta de novos produtos ou serviços, ou mudança para novas linhas de negócio.
- Expansão para novos locais.
- Mudanças na entidade, como grandes aquisições ou reorganizações ou outros eventos não usuais.
- Entidades ou segmentos de negócio com probabilidade de serem vendidos.

- A existência de alianças e empreendimentos com controle compartilhado (joint venture) complexos.
- Uso de instrumentos financeiros não registrados no balanço, entidades com propósito específico e outros acordos de financiamento complexos.
- Transações significativas com partes relacionadas.
- Falta de pessoal com habilidade adequada em contabilidade e em demonstrações contábeis.
- Mudanças de funcionários-chave, incluindo saída de executivos-chave.
- Deficiências no controle interno, especialmente as não contempladas pela administração.
- Incompatibilidade entre a estratégia de TI da entidade e suas estratégias de negócio.
- Mudanças no ambiente de TI.
- Instalação de novos sistemas importantes de TI relacionados com demonstrações contábeis.
- Investigações das operações ou resultados financeiros da entidade por órgãos reguladores ou governamentais.
- Distorções no passado, histórico de erros ou quantidade significativa de ajustes no final do período.
- Quantidade significativa de transações não rotineiras ou não sistemáticas, inclusive transações entre companhias e grandes transações no final do período.
- Transações que são registradas com base na intenção da administração, por exemplo, refinanciamento de dívidas, ativos a serem vendidos e classificação de títulos negociáveis.
- Aplicação de novas normas contábeis.
- Mensurações contábeis que envolvam processos complexos.
- Eventos ou transações que envolvam incerteza significativa de mensuração, inclusive de estimativas contábeis.
- Litígio pendente e obrigações contingentes, por exemplo, garantias de vendas, garantias financeiras e reparação ambiental.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.213/09

*Aprova a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 320 – “Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 320.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 320 – MATERIALIDADE NO PLANEJAMENTO E NA EXECUÇÃO DA**  
**AUDITORIA**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Materialidade no contexto de auditoria	2 – 6
Data de vigência	7
<b>OBJETIVO</b>	8
<b>DEFINIÇÃO</b>	9
<b>REQUISITOS</b>	
Determinação da materialidade no planejamento e para a execução da auditoria	10 – 11
Revisão no decorrer da auditoria	12 – 13
Documentação	14
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Materialidade e risco de auditoria	A1
Determinação da materialidade no planejamento e para a execução da auditoria	A2 – A12
Revisão no decorrer da auditoria	A13

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente de aplicar o conceito de materialidade no planejamento e na execução de auditoria de demonstrações contábeis. A NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria explica como a materialidade é aplicada na avaliação do efeito de distorções identificadas durante a auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.

### **Materialidade no contexto de auditoria**

2. A estrutura de relatórios financeiros frequentemente discute o conceito de materialidade no contexto da elaboração e apresentação de demonstrações contábeis. Embora a estrutura de relatórios financeiros discuta materialidade em termos diferentes, ela em geral explica que:

- distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes quando for razoavelmente esperado que essas possam, individualmente ou em conjunto, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis;
- julgamentos sobre materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolvidas, e são afetados pela magnitude e natureza das distorções, ou a combinação de ambos; e
- julgamentos sobre quais assuntos são relevantes para usuários das demonstrações contábeis são baseados em considerações sobre as necessidades de informações financeiras comuns a usuários como um grupo. Não é considerado o possível efeito de distorções sobre usuários individuais específicos, cujas necessidades podem variar significativamente.

A NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis indica que, para entidade com fins lucrativos, considerando que são os investidores que fornecem o capital de risco para o empreendimento, o fornecimento de demonstrações contábeis que atendam suas necessidades atendem, também, a maioria das necessidades dos outros usuários das demonstrações contábeis.

3. Esse tipo de discussão, quando presente na estrutura de relatório financeiro aplicável, fornece um referencial para o auditor na determinação da materialidade para a auditoria. Se a estrutura de relatório financeiro aplicável não incluir uma discussão sobre o conceito de materialidade, as características mencionadas no item 2 fornecem esse referencial ao auditor. A NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL inclui a definição de materialidade.
4. A determinação de materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis. Neste contexto, é razoável que o auditor assuma que os usuários:
  - (a) possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas, de contabilidade e a disposição de estudar as informações das demonstrações contábeis com razoável diligência;
  - (b) entendem que as demonstrações contábeis são elaboradas, apresentadas e auditadas considerando níveis de materialidade;
  - (c) reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de valores baseados no uso de estimativas, julgamento e a consideração sobre eventos futuros; e
  - (d) tomam decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações contábeis.
5. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis e na formação da opinião no relatório do auditor independente (ver item A1).
6. Ao planejar a auditoria, o auditor exerce julgamento sobre a magnitude das distorções que são consideradas relevantes. Esses julgamentos fornecem a base para:
  - (a) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos de avaliação de risco;
  - (b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e
  - (c) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

A materialidade determinada no planejamento da auditoria não estabelece necessariamente um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade. Apesar de não ser praticável definir procedimentos de auditoria para detectar distorções que poderiam ser relevantes somente por sua natureza, ao avaliar seu efeito sobre as demonstrações contábeis o auditor considera não apenas a magnitude, mas, também, a natureza de distorções não corrigidas, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência (NBC TA 450, item A16).

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

8. O objetivo do auditor é aplicar o conceito de materialidade adequadamente no planejamento e na execução da auditoria.

### **Definição**

9. Para fins das normas de auditoria, *materialidade para execução da auditoria* significa o valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Se aplicável, materialidade para execução da auditoria refere-se, também, ao valor ou valores fixados pelo auditor inferiores ao nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações.

### **Requisitos**

#### **Determinação da materialidade no planejamento e para a execução da auditoria**

10. Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, houver uma ou mais classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação para as quais se poderia razoavelmente esperar que distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis, o auditor deve determinar, também, o nível ou níveis de materialidade a serem aplicados a essas classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações (ver itens A2 a A11).
11. O auditor deve determinar a materialidade para execução da auditoria com o objetivo de avaliar os riscos de distorções relevantes e determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria (ver item A12).

#### **Revisão no decorrer da auditoria**

12. O auditor deve revisar 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) no caso de tomar conhecimento de informações durante a auditoria

que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente (ver item A13).

13. Se o auditor concluir que é apropriada a materialidade mais baixa para as demonstrações contábeis tomadas em conjunto (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) do que inicialmente determinado, o auditor deve determinar se é necessário revisar a materialidade para execução da auditoria e se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria continuam apropriados.

## **Documentação**

14. O auditor deve incluir na documentação de auditoria os seguintes valores e fatores considerados em sua determinação (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6):
  - (a) materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (item 10);
  - (b) se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação (item 10);
  - (c) materialidade para execução da auditoria (item 11); e
  - (d) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria (itens 12 e 13).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Materialidade e risco de auditoria (ver item 5)**

- A1. Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos globais do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando dessa maneira ao auditor expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como, reportar os assuntos identificados (NBC TA 200, item 11). O auditor obtém segurança razoável mediante a obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo (NBC TA 200, item 17). Risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes. O risco de auditoria é derivado da combinação entre os riscos de distorção relevante e de detecção (NBC TA 200, item 13(c)). A materialidade e os riscos de auditoria são levados em consideração durante a auditoria, especialmente na:
  - (a) identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante (NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente);
  - (b) determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria (NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados); e
  - (c) avaliação do efeito de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 450) e na formação da opinião no relatório do auditor independente (NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis).

### **Determinação da materialidade no planejamento e para a execução da auditoria**

*Considerações específicas sobre entidade do setor público (ver item 10)*

A2. No caso de entidade do setor público, os legisladores e reguladores são freqüentemente os principais usuários das demonstrações contábeis. Além disso, as demonstrações contábeis podem ser utilizadas para se tomar outras decisões que não sejam econômicas. A determinação da 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) em uma auditoria das demonstrações contábeis de entidade do setor público é, portanto, influenciada por lei, regulamentação ou outra autoridade e pelas necessidades de informações financeiras de legisladores e do público em relação a programas do setor público.

*Uso de referenciais (benchmarks) na determinação da materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (ver item 10)*

A3. A determinação da materialidade para o planejamento envolve o exercício de julgamento profissional. Aplica-se freqüentemente uma porcentagem a um referencial selecionado como ponto de partida para determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Os fatores que podem afetar a identificação de referencial apropriado incluem:

- (a) os elementos das demonstrações contábeis (por exemplo, ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa);
- (b) se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações contábeis da entidade específica (por exemplo, com o objetivo de avaliar o desempenho das operações, os usuários tendem a focar sua atenção em lucro, receita ou patrimônio líquido);
- (c) a natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o seu setor e o ambiente econômico em que atua;
- (d) a estrutura societária da entidade e como ela é financiada (por exemplo, se a entidade é financiada somente por dívida em vez de capital próprio, os usuários dão mais importância a informações sobre os ativos, e processos que os envolvam, do que nos resultados da entidade); e
- (e) a volatilidade relativa do referencial.

A4. Exemplos de referenciais que podem ser apropriados, dependendo das circunstâncias da entidade, incluem categorias de resultado informado como lucro antes do imposto, receita total, lucro bruto e total de despesa, total do patrimônio líquido ou ativos líquidos. O lucro antes do imposto de operações em continuidade é freqüentemente usado para entidades com fins lucrativos. Quando o lucro antes do imposto de operações em continuidade é volátil, outros referenciais podem ser mais apropriados, como lucro bruto ou receita total.

A5. Em relação ao referencial escolhido, os dados relevantes normalmente incluem resultados e posições financeiras de períodos anteriores e do período corrente, acumulados até o último mês disponível e orçamentos ou previsões para o período corrente, ajustados pelas mudanças significativas nas circunstâncias da entidade (por exemplo, uma aquisição significativa) e mudanças relevantes das condições no setor ou ambiente econômico em que a entidade atua. Por exemplo, quando, como ponto de partida, a materialidade para as demonstrações contábeis no seu conjunto é determinada para uma entidade em particular como uma porcentagem do lucro das atividades continuadas antes de impostos, as circunstâncias que geram uma redução ou um aumento excepcional nesse lucro podem levar o auditor a concluir

que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo é determinada de forma mais apropriada usando um valor normalizado de lucro antes do imposto baseado em resultados anteriores.

- A6. A materialidade refere-se às demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está emitindo um relatório. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas para período de apresentação de mais ou menos doze meses, como seria o caso de nova entidade ou mudança no período de apresentação, a materialidade refere-se às demonstrações contábeis elaboradas para aquele período de apresentação.
- A7. A determinação da porcentagem a ser aplicada ao referencial selecionado envolve o exercício de julgamento profissional. Existe uma relação entre a porcentagem e o referencial escolhido de modo que a porcentagem aplicada ao lucro das atividades continuadas antes do imposto de operações será normalmente maior que a porcentagem aplicada à receita total. Por exemplo, o auditor pode considerar 5% do lucro das atividades continuadas antes do imposto apropriado para entidade com fins lucrativos no setor de manufatura, e considerar 1% da receita total ou do total de despesa apropriado para entidade sem fins lucrativos. Entretanto, porcentagens mais altas ou mais baixas podem ser consideradas apropriadas nas circunstâncias.

#### Considerações específicas para entidades de pequeno porte

- A8. Quando o lucro das atividades continuadas antes do imposto é consistentemente baixo, como seria o caso de negócio administrado pelo proprietário, onde o proprietário retira parte do lucro antes do imposto na forma de remuneração, o lucro antes da remuneração e do imposto pode ser um referencial mais relevante.

#### Considerações específicas para entidades do setor público

- A9. Na auditoria de entidade do setor público, o custo total ou custo líquido (despesas menos receita ou gastos menos recebimentos) podem ser referenciais apropriados. Quando a entidade do setor público possui custódia de bens públicos, o ativo pode ser um referencial apropriado.

*Nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação (ver item 10)*

- A10. Fatores que podem indicar a existência de uma ou mais de uma classe de transações, saldos contábeis ou divulgação para os quais se poderia razoavelmente esperar que distorção, de valores menores que a materialidade para demonstrações contábeis como um todo, influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis incluem:
- (a) se leis, regulamentos ou a estrutura de relatório financeiro aplicável afetam as expectativas dos usuários em relação à mensuração ou divulgação de certos itens (por exemplo, transações com partes relacionadas, e a remuneração da administração e dos responsáveis pela governança);
  - (b) as principais divulgações referentes ao setor em que a entidade atua (por exemplo, custos de pesquisa e desenvolvimento para empresa farmacêutica);
  - (c) se a atenção está focada em aspecto específico do negócio da entidade que é divulgado separadamente nas demonstrações contábeis (por exemplo, negócio recém-adquirido).

A11. Ao considerar, nas circunstâncias específicas da entidade, se essas classes de transações, saldos contábeis ou divulgação existem, o auditor pode achar útil obter entendimento dos pontos de vista e das expectativas dos responsáveis pela governança e da administração.

*Materialidade para execução de auditoria (ver item 11)*

A12. Planejar a auditoria somente para detectar distorção individualmente relevante negligencia o fato de que as distorções individualmente irrelevantes em conjunto podem levar à distorção relevante das demonstrações contábeis e não deixa margem para possíveis distorções não detectadas. A materialidade para execução da auditoria (que, conforme definição, é um ou mais valores) é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nas demonstrações contábeis excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Da mesma forma, a materialidade para execução da auditoria relacionada a um nível de materialidade determinado para classe específica de transações, saldos contábeis ou divulgação é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nessa classe específica de transações, saldos contábeis ou divulgação excedam o nível de materialidade para essa classe específica de transações, saldos contábeis ou divulgação. A determinação de materialidade para execução de testes não é um cálculo mecânico simples e envolve o exercício de julgamento profissional. É afetado pelo entendimento que o auditor possui sobre a entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco, e pela natureza e extensão de distorções identificadas em auditorias anteriores e, dessa maneira, pelas expectativas do auditor em relação a distorções no período corrente.

**Revisão no decorrer da auditoria (ver item 12)**

A13. A materialidade das demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) pode precisar ser revista em decorrência de mudança nas circunstâncias que ocorreram durante a auditoria (por exemplo, decisão de alienar grande parte dos negócios da entidade), novas informações, ou mudança no entendimento do auditor sobre a entidade e suas operações em decorrência da execução de procedimentos adicionais de auditoria. Por exemplo, se durante a auditoria existem indícios de que o resultado efetivo será substancialmente diferente do resultado previsto para o final do período, que foi usado inicialmente para determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo, o auditor deve revisar essa materialidade.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.214/09

*Aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 330 – “Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 330.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 330 – RESPOSTA DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Data de vigência	2
<b>OBJETIVO</b>	3
<b>DEFINIÇÕES</b>	4
<b>REQUISITOS</b>	
Respostas gerais	5
Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações	6 – 23
Adequação da apresentação e divulgação	24
Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria	25 – 27
Documentação	28 – 30
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Respostas gerais	A1 – A3
Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações	A4 – A58
Adequação da apresentação e divulgação	A59
Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria	A60 – A62
Documentação	A63

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 ao planejar e implementar respostas aos riscos de distorção relevante, identificados e avaliados pelo auditor de acordo com a NBC TA 315 na auditoria de demonstrações contábeis.

### **Data de vigência**

2. Esta Norma aplica-se a auditoria de demonstrações contábeis de períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

## Objetivo

3. O objetivo do auditor é o de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada aos riscos avaliados de distorção relevante por meio do planejamento e da implementação de respostas apropriadas a esses riscos.

## Definições

4. Para fins das normas de auditoria, os termos abaixo têm os seguintes significados:

*Procedimento substantivo* é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem:

- (a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e
- (b) procedimentos analíticos substantivos.

*Teste de controle* é o procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações.

## Requisitos

### Respostas gerais

5. O auditor deve planejar e implementar respostas gerais para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis (ver itens A1 a A3).

### Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações

6. O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações (ver itens A4 a A8).
7. Ao planejar procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados, o auditor deve:
  - (a) considerar as razões para a avaliação atribuída ao risco de distorção relevante no nível de afirmações para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações, incluindo:
    - (i) a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares da classe de transações, saldo de contas ou divulgação relevantes (isto é, o risco inerente); e
    - (ii) se a avaliação de risco leva em consideração os controles relevantes (isto é, o risco de controle), exigindo assim que o auditor obtenha evidência de auditoria para determinar se os controles estão operando eficazmente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos) (ver itens A9 a A18); e
  - (b) obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a avaliação de risco do auditor (ver item A19).

### Testes de controle

8. O auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à efetividade operacional dos controles relevantes se:

- (a) a avaliação de riscos de distorção relevante no nível das afirmações pelo auditor inclui a expectativa de que os controles estão operando efetivamente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos); ou
  - (b) os procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações (ver itens A20 a A24).
9. Ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a sua confiança na efetividade do controle (ver item A25).

#### Natureza e extensão dos testes de controle

10. Ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve:
- (a) executar outros procedimentos de auditoria juntamente com indagação para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo:
    - (i) o modo como os controles foram aplicados ao longo do período.
    - (ii) a consistência como eles foram aplicados;
    - (iii) por quem ou por quais meios eles foram aplicados (ver itens A26 a 29);
  - (b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos (ver itens A30 e 31).

#### Época dos testes de controle

11. O auditor deve testar os controles para uma data específica ou ao longo do período no qual o auditor pretende confiar nesses controles, de acordo com os itens 12 e 15, para fornecer base apropriada para a confiança pretendida pelo auditor (ver item A32).

#### Uso da evidência de auditoria obtida durante um período intermediário

12. Se o auditor obtém evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles durante período intermediário, o auditor deve:
- (a) obter evidência de auditoria das alterações significativas nesses controles após o período intermediário; e
  - (b) determinar a evidência de auditoria adicional a ser obtida para o período remanescente (ver itens A33 e A34).

#### Uso da evidência de auditoria obtida em auditoria anterior

13. Para determinar se é apropriado usar evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles obtida em auditorias anteriores e, caso afirmativo, a duração do período de tempo que pode decorrer antes de testar novamente o controle, o auditor deve considerar o seguinte:
- (a) a efetividade dos outros elementos de controle interno, incluindo o ambiente de controle, os controles de monitoramento da entidade e o seu processo de avaliação de risco;
  - (b) os riscos decorrentes das características do controle, incluindo se ele é manual ou automatizado;
  - (c) a efetividade dos controles gerais de Tecnologia da Informação (TI);

- (d) a efetividade do controle e sua aplicação pela entidade, incluindo a natureza e extensão de desvios na aplicação do controle observados nas auditorias anteriores e se houve mudanças de pessoal que afetaram de forma significativa a aplicação do controle;
  - (e) se a falta de alteração em um controle em particular oferece risco devido às mudanças de circunstâncias; e
  - (f) os riscos de distorção relevante e a extensão da confiança no controle (ver item A35).
14. Se o auditor planeja usar a evidência de auditoria da auditoria anterior a respeito da efetividade operacional de controles específicos, o auditor deve estabelecer se essa evidência continua relevante mediante a obtenção de evidência de auditoria quanto a ocorrência ou não de alterações significativas nesses controles após a auditoria anterior. O auditor deve obter essa evidência mediante indagação, juntamente com observação ou inspeção, para confirmar o entendimento desses controles específicos, e:
- (a) se houve alterações (nos controles) que afetam a continuidade da relevância da evidência de auditoria de um trabalho anterior, o auditor deve testar os controles na auditoria corrente (ver item A36);
  - (b) se não houve essas alterações, o auditor deve testar os controles pelo menos uma vez a cada três auditorias e deve testar alguns desses controles em todas as auditorias a fim de evitar a possibilidade de testar todos os controles nos quais o auditor pretende confiar em um único período de auditoria e não testar os controles nos dois períodos de auditoria subsequentes (ver itens A37 a 39).

#### Controle sobre risco significativo

15. Se o auditor planeja confiar em controles sobre um risco determinado como significativo, o auditor deve testar esses controles no período corrente.

#### Avaliação da efetividade operacional dos controles

16. Ao avaliar a efetividade operacional dos controles relevantes, o auditor deve avaliar se as distorções que foram detectadas pelos procedimentos substantivos indicam que os controles não estão operando efetivamente. A ausência de detecção de distorções por procedimentos substantivos, entretanto, não fornece evidência de auditoria de que os controles relacionados com a afirmação que está sendo testada são efetivos (ver item A40).
17. Quando são detectados desvios de controles nos quais o auditor pretende confiar, o auditor deve fazer indagações específicas para entender esses assuntos e suas potenciais consequências e deve determinar se:
- (a) os testes de controle executados fornecem uma base apropriada para se confiar nos controles;
  - (b) são necessários testes adicionais de controle; ou
  - (c) os riscos potenciais de distorção precisam ser tratados usando procedimentos substantivos (ver item A41).

#### Procedimento substantivo

18. Independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas (ver itens A42 a A47).

19. O auditor deve considerar se procedimentos de confirmação externa devem ser executados como procedimentos substantivos (ver itens A48 a A51).

Procedimento substantivo relacionado com o processo de encerramento das demonstrações contábeis

20. Os procedimentos substantivos do auditor devem incluir os seguintes procedimentos de auditoria relacionados com o processo de encerramento das demonstrações contábeis:
- (a) confrontar ou conciliar as demonstrações contábeis com os registros contábeis que as suportam; e
  - (b) examinar lançamentos relevantes de diário e outros ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis (ver item A52).

Procedimento substantivo em resposta aos riscos significativos

21. Se o auditor determinar que um risco identificado de distorção relevante no nível de afirmações é significativo, o auditor deve executar procedimentos substantivos que respondem especificamente a esse risco. Quando a abordagem a um risco significativo consiste somente em procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes (ver item A53).

Época dos procedimentos substantivos

22. Se os procedimentos substantivos forem executados em data intermediária, o auditor deve cobrir o período remanescente mediante a execução de:
- (a) procedimentos substantivos, combinados com testes de controle para o período desde a data intermediária até o encerramento; ou
  - (b) se o auditor determinar que é suficiente, apenas procedimentos substantivos adicionais, que forneçam base razoável para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período (ver itens A55 a A57).
23. Se forem detectadas distorções que o auditor não esperava na avaliação de riscos de distorção relevante em data intermediária, o auditor deve avaliar se a respectiva avaliação de risco e a natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos substantivos que cobrem o período remanescente precisam ser modificadas (ver item A58).

### **Adequação da apresentação e divulgação**

24. O auditor deve executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação das demonstrações contábeis como um todo, incluindo as respectivas divulgações, está de acordo com a estrutura de relatórios financeiros aplicável (ver item A59).

### **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.

## **Documentação**

28. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:
  - (a) as respostas gerais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria executados;
  - (b) o relacionamento desses procedimentos com os riscos avaliados no nível de afirmações; e
  - (c) os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo as conclusões nos casos em que eles não estiverem de outra forma claros (ver item A63).
29. Se o auditor planeja usar evidência de auditoria a respeito da efetividade operacional dos controles obtida em auditorias anteriores, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as conclusões alcançadas sobre a confiança naqueles controles testados na auditoria anterior.
30. A documentação do auditor deve demonstrar que as demonstrações contábeis estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Respostas gerais (ver item 5)**

- A1. As respostas gerais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis podem incluir:
  - enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional;
  - designar pessoal mais experiente ou aqueles com habilidades especiais ou usar especialistas;
  - fornecer mais supervisão;
  - incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados;
  - efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria como, por exemplo, executar procedimentos substantivos no final do período ao invés de em data intermediária ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria mais persuasiva.
- A2. A avaliação dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, as respostas gerais do auditor, são afetadas pelo entendimento do auditor do ambiente de controle. Um ambiente de controle eficaz pode permitir que o auditor tenha

mais confiança no controle interno e a confiabilidade da evidência de auditoria gerada internamente na entidade pode, portanto, permitir que o auditor execute alguns procedimentos de auditoria em data intermediária ao invés de no final do período, por exemplo. Deficiências no ambiente de controle, entretanto, têm o efeito oposto, por exemplo, o auditor pode responder a um ambiente de controle ineficaz mediante:

- execução de mais procedimentos de auditoria no final do período ao invés de em data intermediária;
- obtenção de evidência de auditoria mais extensiva dos procedimentos substantivos;
- aumento do número de locais a serem incluídos no alcance da auditoria.

A3. Essas considerações têm, portanto, influência na abordagem geral do auditor, como por exemplo, uma ênfase nos procedimentos substantivos (abordagem substantiva) ou uma abordagem que utiliza testes de controle, assim como procedimentos substantivos (abordagem combinada).

### **Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações**

Natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (ver item 6)

A4. A avaliação do auditor dos riscos identificados no nível de afirmações fornece base para a consideração da abordagem de auditoria apropriada para planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria. Por exemplo, o auditor pode determinar que:

- (a) somente mediante a execução de testes de controle é que o auditor pode obter resposta eficaz ao risco avaliado de distorção relevante em uma afirmação em particular;
- (b) somente a execução de procedimentos substantivos é apropriada para afirmações em particular e, portanto, o auditor exclui o efeito dos controles da avaliação de risco relevante. Isso pode ser porque os procedimentos de avaliação de risco do auditor não identificaram nenhum controle eficaz relevante para a afirmação ou porque o teste dos controles seria ineficaz e, portanto, o auditor não pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos; ou
- (c) uma abordagem combinada, que usa tanto testes de controle como procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz.

Entretanto, conforme requerido pelo item 18, independentemente da abordagem selecionada, o auditor planeja e executa os procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas e divulgações relevantes.

A5. A natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade (isto é, teste de controle ou procedimento substantivo) e ao seu tipo (isto é, inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimento analítico). A natureza dos procedimentos de auditoria é de suma importância na resposta aos riscos avaliados.

A6. A época do procedimento de auditoria se refere ao momento em que ele é executado ou ao período ou, ainda, a data em que a evidência de auditoria se aplica.

A7. A extensão do procedimento de auditoria se refere à quantidade a ser executada, por exemplo, o tamanho da amostra ou a quantidade de observações de uma atividade de controle.

A8. O planejamento e a execução de procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam nos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações e que respondem a eles, fornecem um claro relacionamento entre os procedimentos adicionais de auditoria e a avaliação de risco.

Resposta aos riscos avaliados no nível de afirmações (ver item 7(a))

#### Natureza

A9. Os riscos avaliados pelo auditor podem afetar tanto os tipos de procedimentos de auditoria a serem executados como sua combinação. Por exemplo, quando um risco avaliado é alto, o auditor pode confirmar a integridade dos termos de um contrato com a contraparte, além de inspecionar o documento. Além disso, certos procedimentos de auditoria podem ser mais apropriados para algumas afirmações do que para outras. Por exemplo, com relação à receita, os testes de controle podem fornecer mais respostas ao risco avaliado de distorção da afirmação integridade, enquanto que os procedimentos substantivos podem fornecer mais resposta ao risco avaliado de distorção da afirmação ocorrência.

A10. As razões para a avaliação atribuída a um risco são relevantes para determinar a natureza dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, se o risco avaliado for menor devido às características particulares de uma classe de transações sem considerar os respectivos controles, o auditor pode determinar que somente os procedimentos analíticos substantivos fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente. Por outro lado, se o risco avaliado for menor devido aos controles internos e o auditor pretende basear os procedimentos substantivos nessa avaliação, então, o auditor executa testes desses controles, conforme exigido no item 8(a). Esse pode ser o caso, por exemplo, para uma classe de transações de características razoavelmente uniformes e não complexas que são processadas e controladas de forma rotineira pelo sistema de informações da entidade.

#### Época

A11. O auditor pode executar testes de controles ou procedimentos substantivos em data intermediária ou no final do período. Quanto maior for o risco de distorção relevante, maior é a probabilidade de que o auditor decida que é mais eficaz executar procedimentos substantivos próximo do final ou no final do período, ao invés de em uma data intermediária ou aplicar os procedimentos de auditoria em épocas não anunciadas ou imprevistas (por exemplo, realizar os procedimentos de auditoria em locais selecionados não anunciados). Isso é particularmente relevante quando se considera a resposta aos riscos de fraude. Por exemplo, o auditor pode concluir que, quando os riscos de distorção intencional ou manipulação tiverem sido identificados, os procedimentos de auditoria para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período não seriam eficazes.

A12. Por outro lado, a execução dos procedimentos de auditoria antes do final do período pode auxiliar o auditor a identificar assuntos significativos na fase inicial da auditoria e, conseqüentemente, resolvê-los com a ajuda da administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para tratar desses assuntos.

A13. Além disso, certos procedimentos de auditoria somente podem ser realizados no final do período ou após ele, por exemplo:

- confrontar as demonstrações contábeis com os registros contábeis;
- examinar ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis; e

- procedimentos para responder ao risco de que, no final do período, a entidade pode ter celebrado contratos de venda indevidos ou transações podem não ter sido finalizadas.

A14. Fatores relevantes adicionais, que influenciam a consideração do auditor sobre quando aplicar procedimentos de auditoria incluem os seguintes:

- ambiente de controle;
- quando as informações relevantes estão disponíveis (por exemplo, arquivos eletrônicos podem ser subsequentemente sobrescritos ou procedimentos a serem observados podem ocorrer somente em determinados períodos);
- natureza do risco (por exemplo, se há risco de superavaliação de receitas para atender às expectativas de resultados mediante a criação subsequente de contratos fictícios de vendas, o auditor pode desejar examinar contratos disponíveis na data do final do período);
- período ou data a qual a evidência de auditoria se refere.

#### Extensão

A15. A extensão de procedimento de auditoria considerado necessário é determinada após a consideração da materialidade, do risco avaliado e do grau de segurança que o auditor planeja obter. Quando um único propósito é alcançado por uma combinação de procedimentos, a extensão de cada procedimento é considerada separadamente. Em geral, a extensão dos procedimentos de auditoria aumenta à medida que o risco de distorção relevante aumenta. Por exemplo, em resposta ao risco identificado de distorção relevante devido a fraude, o aumento dos tamanhos de amostra ou a execução de procedimentos analíticos substantivos em nível mais detalhado pode ser apropriado. Entretanto, o aumento da extensão de procedimento de auditoria é eficaz somente se o procedimento de auditoria em si é relevante para o risco específico.

A16. O uso de técnicas de auditoria assistida por computador (TAAC) pode permitir um teste mais amplo das transações eletrônicas e arquivos de contas, que podem ser úteis quando o auditor decide modificar a extensão do teste, por exemplo, na resposta aos riscos de distorção relevante devido a fraude. Essas técnicas podem ser usadas para selecionar transações de amostra de arquivos eletrônicos-chave, selecionar transações com características específicas ou examinar a população inteira ao invés de uma amostra.

#### Considerações específicas para entidade do setor público

A17. Para auditorias de entidade do setor público, o mandato do auditor e quaisquer outras exigências especiais de auditoria podem afetar a consideração do auditor da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A18. No caso de entidade de pequeno porte, pode não haver muitas atividades de controle que poderiam ser identificadas pelo auditor ou a extensão na qual sua existência ou operação foi documentada pela entidade pode ser limitada. Nesses casos, a aplicação de procedimentos adicionais de auditoria que são, principalmente, procedimentos substantivos pode ser mais eficaz. Em alguns casos raros, entretanto, a ausência de atividade de controle ou de outros componentes de controle pode impossibilitar a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Avaliação de risco alto (ver item 7(b))

A19. Ao obter evidência de auditoria mais persuasiva devido a uma avaliação de risco alto, o auditor pode aumentar a quantidade de evidências, ou obter evidência mais relevante ou confiável como, por exemplo, maior ênfase na obtenção de evidências de terceiros ou mediante a obtenção de evidências de suporte de várias fontes independentes.

Testes de controle

Planejamento e realização de testes de controle (ver item 8)

A20. Os testes de controles são executados somente para aqueles controles que o auditor determinou serem devidamente planejados para evitar, detectar e corrigir uma distorção relevante em uma afirmação. Se controles substancialmente diferentes foram usados em épocas diferentes durante o período de auditoria, cada um é considerado separadamente.

A21. Testar a efetividade operacional dos controles é diferente de obter entendimento e avaliação do planejamento de controles. Entretanto, são utilizados os mesmos tipos de procedimentos de auditoria. O auditor pode, portanto, decidir que é eficiente testar a efetividade operacional dos controles e, ao mesmo tempo, avaliar seu planejamento e determinar que eles foram implementados.

A22. Além disso, embora alguns procedimentos de avaliação de risco possam não ser especificamente planejados como testes de controle, eles podem, não obstante, fornecer evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles e, conseqüentemente, servir como testes de controle. Por exemplo, os procedimentos de avaliação de risco pelo auditor podem incluir:

- indagação sobre o uso do orçamento pela administração;
- observação da comparação feita pela administração entre as despesas mensais orçadas e as despesas reais;
- inspeção de relatórios relacionados com a investigação de variações entre os valores orçados e reais.

Esses procedimentos de auditoria proporcionam conhecimento sobre o planejamento das políticas orçamentárias da entidade e se elas foram implementadas, mas também fornecem evidência de auditoria sobre a efetividade da operação das políticas orçamentárias na prevenção ou detecção de distorções relevantes na classificação das despesas.

A23. Além disso, o auditor pode planejar um teste de controle a ser executado simultaneamente com um teste de detalhes da mesma transação. Embora a finalidade de um teste de controle seja diferente da finalidade de um teste de detalhes, ambas podem ser alcançadas simultaneamente mediante a execução de teste de controle e de detalhes da mesma transação, também conhecido como teste de duplo-propósito. Por exemplo, o auditor pode planejar e avaliar os resultados de um teste para examinar uma nota fiscal para determinar se ela foi aprovada e fornecer uma evidência de auditoria substantiva da transação. Um teste de duplo-propósito é planejado e avaliado mediante a consideração de cada finalidade do teste separadamente.

A24. Em alguns casos, conforme discutido na NBC TA 315, o auditor pode achar impossível planejar procedimentos substantivos efetivos que, por si só, forneçam evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações. Isso pode ocorrer quando a entidade conduz

seus negócios usando tecnologia da informação (TI) e nenhuma documentação das transações é produzida ou mantida que não aquelas do sistema de tecnologia de informação (TI). Nesses casos, o item 8(b) exige que o auditor realize testes dos controles relevantes.

Evidência de auditoria e confiabilidade pretendida (ver item 9)

A25. Um nível mais alto de segurança pode ser obtido sobre a efetividade operacional dos controles quando a abordagem adotada consiste principalmente em testes de controle, em particular quando não é possível nem praticável obter evidência de auditoria apropriada e suficiente somente de procedimentos substantivos.

Natureza e extensão dos testes de controle

Outros procedimentos de auditoria em conjunto com indagação (ver item 10(a))

A26. A indagação somente não é suficiente para testar a efetividade operacional dos controles. Assim sendo, outros procedimentos de auditoria são executados em conjunto com a indagação. Nesse aspecto, a indagação combinada com a inspeção ou reexecução pode proporcionar mais segurança do que a indagação e a observação, uma vez que a observação é pertinente somente no momento em que ela é realizada.

A27. A natureza do controle em particular influencia o tipo de procedimento necessário para obter evidência de auditoria da efetividade operacional do controle. Por exemplo, se a efetividade operacional é evidenciada por documentação, o auditor pode decidir inspecioná-la para obter evidência de auditoria da efetividade operacional. Para outros controles, entretanto, a documentação pode não estar disponível ou não ser relevante. Por exemplo, a documentação da operação pode não existir para alguns fatores do ambiente de controle, como delegação de autoridade e responsabilidade, ou para alguns tipos de atividades de controle, como as atividades de controle realizadas por computador. Nessas circunstâncias, a evidência de auditoria da efetividade operacional pode ser obtida por meio de indagação em conjunto com outros procedimentos de auditoria, como observação ou o uso de TAAC.

Extensão dos testes de controle

A28. Quando evidência de auditoria mais persuasiva é necessária com relação à efetividade de um controle, pode ser mais apropriado aumentar a extensão do teste do controle. Assim como o grau de confiança nos controles, os assuntos que o auditor pode considerar para determinar a extensão dos testes de controles incluem o que segue:

- frequência da realização do controle pela entidade durante o período;
- período durante o qual o auditor confia na efetividade operacional do controle;
- taxa de desvio esperada do controle;
- relevância e a confiabilidade da evidência de auditoria a ser obtida com relação à efetividade operacional do controle no nível de afirmação;
- extensão na qual a evidência de auditoria é obtida de testes de outros controles relacionados com a afirmação.

A NBC TA 530 contém orientação adicional sobre a extensão dos testes.

A29. Devido à consistência inerente do processamento da tecnologia da informação (TI), pode não ser necessário aumentar a extensão do teste de um controle automatizado. Pode-se esperar que

o controle automatizado funcione de forma consistente a menos que o programa (incluindo tabelas, arquivos e outros dados permanentes usados pelo programa) seja alterado. Uma vez que o auditor determina que o controle automatizado está funcionando conforme pretendido (o que pode ser feito no momento em que o controle é inicialmente implementado ou em alguma outra data), o auditor pode considerar a execução de testes para determinar que esse controle continua funcionando efetivamente. Esses testes podem incluir a determinação de que:

- não são feitas alterações no programa sem que estejam sujeitas aos controles apropriados de alterações no programa;
- a versão autorizada do programa é utilizada no processamento das transações; e
- outros controles gerais relevantes são efetivos.

Esses testes também podem incluir a determinação de que não foram efetuadas alterações nos programas, o que pode ocorrer quando a entidade usa pacotes de aplicativos de softwares sem modificá-los ou mantê-los. Por exemplo, o auditor pode inspecionar o registro da administração de segurança da tecnologia da informação (TI) para obter evidência de auditoria de que não ocorreu acesso não autorizado durante o período.

Teste de controle indireto (ver item 10(b))

A30. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva dos controles indiretos. Por exemplo, quando o auditor decide testar a efetividade da revisão feita por um usuário dos relatórios de exceção que detalham as vendas que excedem os limites de crédito autorizados, a revisão feita pelo usuário e o respectivo acompanhamento são os controles diretamente relevantes para o auditor. Os controles da exatidão das informações nos relatórios (por exemplo, os controles gerais de tecnologia da informação (TI)) são descritos como controles “indiretos”.

A31. Em decorrência da consistência inerente do processamento da tecnologia da informação (TI), a evidência de auditoria da implementação de um controle aplicativo automatizado, quando considerada em conjunto com a evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles gerais da entidade (em particular, os controles de alterações), pode também fornecer evidência substancial de auditoria da sua efetividade operacional.

Época dos testes de controle

Período pretendido de confiança (ver item 11)

A32. Evidência de auditoria relativa a um determinado momento pode ser suficiente para o propósito do auditor, por exemplo, quando estiver testando os controles sobre contagem física dos estoques no final do período. Se, por outro lado, o auditor pretende confiar em um controle durante um período, são apropriados os testes que fornecem evidência de auditoria, de que o controle operou efetivamente ao longo desse período. Esses testes podem incluir testes do monitoramento de controle da entidade.

Uso da evidência de auditoria obtida durante período intermediário (ver item 12)

A33. Fatores relevantes na determinação das evidências adicionais de auditoria que devem ser obtidas sobre os controles em operação durante o período remanescente, incluem:

- importância dos riscos identificados de distorção relevante no nível de afirmações;

- controles específicos que foram testados durante o período intermediário e alterações significativas nesses controles desde que foram testados, incluindo alterações no sistema de informações, nos processos e no pessoal;
- o grau em que a evidência de auditoria da efetividade operacional desses controles foi obtida;
- duração do período remanescente;
- extensão na qual o auditor pretende reduzir procedimentos substantivos adicionais com base na confiança nos controles;
- ambiente de controle.

A34. A evidência adicional de auditoria pode ser obtida, por exemplo, mediante a extensão dos testes de controle durante o período remanescente ou o teste do monitoramento dos controles da entidade.

Uso de evidência de auditoria obtida em auditoria anterior (ver item 13)

A35. Em algumas circunstâncias, a evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores pode fornecer evidência de auditoria quando o auditor executa os procedimentos de auditoria para estabelecer que os controles continuam relevantes. Por exemplo, na realização da auditoria anterior, o auditor pode ter determinado que um controle automatizado estava funcionando conforme pretendido. O auditor pode obter evidência de auditoria para determinar se foram efetuadas alterações no controle automatizado que afetam seu funcionamento efetivo e contínuo por meio, por exemplo, de indagações à administração e a inspeção de registros para indicar quais controles foram alterados. A consideração da evidência de auditoria dessas alterações pode corroborar o aumento ou a redução da evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles que se espera obter no período corrente.

Controles que mudaram em relação a auditorias anteriores (ver item 14(a))

A36. As alterações podem afetar a relevância da evidência de auditoria obtida em trabalhos anteriores de forma que não haja mais base para continuar a confiar. Por exemplo, alterações em um sistema que permitem a emissão de um novo relatório provavelmente não afetam a relevância da evidência de auditoria obtida na auditoria anterior. Entretanto, uma alteração que faz com que os dados sejam acumulados ou calculados de forma diferente afeta a relevância da evidência de auditoria.

Controles que não mudaram em relação a auditorias anteriores (ver item 14(b))

A37. A decisão do auditor de confiar na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores é uma questão de julgamento profissional para controles que:

- (a) não mudaram desde a última vez em que foram testados; e
- (b) não são controles que mitigam risco significativo.

Além disso, o lapso de tempo entre os testes desses controles também é uma questão de julgamento profissional, mas o item 14(b) exige que eles sejam realizados pelo menos uma vez a cada três anos.

A38. Em geral, quanto maior for o risco de distorção relevante ou quanto mais alta for a confiança nos controles, menor deve ser o lapso de tempo transcorrido, se houver. Os fatores que podem

reduzir o período para a execução de um novo teste de controle ou resultar na falta absoluta de confiança na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores incluem o seguinte:

- ambiente de controle deficiente;
- monitoramento deficiente de controle;
- elemento manual significativo para controles relevantes;
- alterações no pessoal que afetam a aplicação do controle de forma significativa;
- circunstâncias variáveis que indicam a necessidade de alterações no controle;
- controles gerais deficientes de tecnologia da informação (TI).

A39. Quando há uma série de controles para os quais o auditor pretende confiar na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores, o teste de alguns desses controles em cada auditoria fornece informações de suporte sobre a contínua efetividade do ambiente de controle. Isso contribui para a decisão do auditor se é apropriado confiar na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores.

Avaliação da efetividade operacional dos controles (ver itens 16 e 17)

A40. Uma distorção relevante detectada pelos procedimentos de auditoria é um forte indicador da existência de deficiência significativa no controle interno.

A41. O conceito da efetividade da operação dos controles pressupõe que podem ocorrer alguns desvios no modo como os controles são aplicados pela entidade. Os desvios dos controles esperados podem ser causados por fatores como alterações no pessoal-chave, flutuações sazonais significativas no volume de transações e erro humano. A taxa de desvio detectada, em comparação com a taxa esperada, pode indicar que não se pode confiar no controle para reduzir o risco no nível de afirmações para aquele avaliado pelo auditor.

Procedimentos substantivos (ver item 18)

A42. O item 18 requer que o auditor planeje e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações relevantes, independentemente dos riscos avaliados de distorção relevante. Essa exigência reflete os fatos de que: (i) a avaliação de risco do auditor é questão de julgamento e, portanto, pode não identificar todos os riscos de distorção relevante; e (ii) há limitações inerentes ao controle interno, incluindo a burla dos controles pela administração.

Natureza e extensão dos procedimentos substantivos

A43. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que:

- executar somente procedimentos analíticos substantivos é suficiente para reduzir o risco de auditoria para um nível baixo aceitável. Por exemplo, quando a avaliação de risco do auditor é suportada por evidência de auditoria dos testes de controles;
- somente os testes de detalhes são apropriados;
- combinação de procedimentos substantivos analíticos e testes de detalhes responde melhor aos riscos identificados.

A44. Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo. A NBC TA 520 estabelece

exigências e fornece orientação para a aplicação de procedimentos analíticos durante a auditoria.

A45. A natureza do risco e da afirmação é relevante para o planejamento dos testes de detalhes. Por exemplo, os testes de detalhes relacionados com afirmação de existência ou de ocorrência podem envolver a seleção a partir de itens incluídos em um saldo da demonstração contábil e a obtenção da evidência relevante de auditoria.

Por outro lado, os testes de detalhes relacionados com a afirmação de integridade podem envolver a seleção a partir de itens que devem ser incluídos no valor relevante da demonstração contábil e a investigação quanto a sua inclusão.

A46. Como a avaliação de risco de distorção relevante leva em consideração o controle interno, a extensão dos procedimentos substantivos pode precisar ser aumentada quando os resultados dos testes de controle são insatisfatórios. Entretanto, o aumento da extensão de um procedimento de auditoria é apropriado somente se o procedimento de auditoria em si é relevante para o risco específico.

A47. Ao planejar os testes de detalhes, a sua extensão é geralmente considerada em termos do tamanho da amostra. Entretanto, outros assuntos são também relevantes, incluindo se é mais eficaz usar outros meios seletivos de teste. Ver NBC TA 500.

Considerar se os procedimentos de confirmação externa devem ser executados (ver item 19)

A48. Procedimentos de confirmação externa são frequentemente relevantes quando cobrem as afirmações relacionadas com os saldos das contas e seus elementos, mas não podem ser restritos a estes itens. Por exemplo, o auditor pode solicitar confirmação externa de condições de acordos, contratos ou de transações entre a entidade e outras partes. Procedimentos de confirmação externa também podem ser executados para obter evidência sobre a ausência de certas condições. Por exemplo, uma solicitação pode especificamente procurar confirmação de que um acordo paralelo (*side agreement*) existe e pode ser relevante para a afirmação de corte de receita da entidade. Outras situações em que os procedimentos de confirmação externa podem fornecer evidência de auditoria relevante em resposta aos riscos identificados de distorção relevante, incluem:

- saldos bancários e outras informações relevantes sobre relacionamentos bancários;
- saldos e prazos de contas a receber;
- estoques mantidos por terceiros em armazéns alfandegários para processamento ou em consignação;
- títulos de propriedade mantidos por advogados ou financiadores para custódia ou garantia;
- investimentos mantidos em poder de terceiros ou adquiridos de corretores de bolsa, mas não entregues na data do balanço;
- valores devidos a credores, incluindo condições relevantes de liquidação e cláusulas restritivas;
- saldos e prazos de contas a pagar.

A49. Embora as confirmações externas possam fornecer evidência de auditoria relevante sobre certas afirmações, existem algumas afirmações para as quais as confirmações externas fornecem evidência de auditoria menos relevante. Por exemplo, confirmações externas fornecem evidência menos relevante de auditoria sobre a realização do saldo de contas a receber do que sobre a sua existência.

A50. O auditor pode determinar que os procedimentos de confirmação externa para um propósito fornecem oportunidade para obter evidência de auditoria sobre outros assuntos. Por exemplo, pedidos de confirmação de saldos bancários geralmente incluem solicitação de informações relevantes para outras afirmações das demonstrações contábeis. Essas considerações podem influenciar a decisão do auditor sobre a execução dos procedimentos de confirmação externa.

A51. Fatores que podem auxiliar o auditor a determinar se os procedimentos de confirmação externa devem ser executados como procedimentos substantivos de auditoria, incluem:

- O conhecimento do assunto pela parte para a qual foi solicitada a confirmação – as respostas podem ser mais confiáveis se fornecidas por pessoa dessa parte que tenha conhecimento adequado sobre a informação que está sendo confirmada.
- A habilidade e disposição da parte para a qual foi solicitada a confirmação – por exemplo, essa parte:
  - pode não aceitar responsabilidade em responder a solicitação de confirmação;
  - pode considerar que responder é muito oneroso ou toma muito tempo;
  - pode ter preocupação sobre potenciais obrigações legais como resultado da resposta;
  - pode contabilizar as transações em diferentes moedas;
  - pode operar em um ambiente onde responder à solicitação de confirmações não é um aspecto significativo das operações diárias.

Nessas situações, as partes para as quais foram solicitadas a confirmação podem não responder, podem responder de maneira informal ou tentar restringir a confiança depositada na resposta.

- A objetividade da parte para a qual foi solicitada a confirmação – se essa parte é uma parte relacionada da entidade, as respostas para as solicitações de confirmação podem ser menos confiáveis.

Procedimentos substantivos relacionados com o processo de encerramento das demonstrações contábeis (ver item 20(b))

A52. A natureza e a extensão do exame do auditor dos lançamentos no diário e outros ajustes dependem da natureza e da complexidade do processo de elaboração das demonstrações contábeis e dos respectivos riscos de distorção relevante.

Procedimentos substantivos em resposta aos riscos significativos (ver item 21)

A53. O item 21 desta Norma requer que o auditor execute procedimentos substantivos que respondem especificamente aos riscos que o auditor definiu serem significativos. Evidência de auditoria na forma de confirmações externas recebidas diretamente pelo auditor das partes apropriadas para as quais foram solicitadas as confirmações podem auxiliá-lo a obter evidência de auditoria com alto grau de confiabilidade que o auditor requer para responder aos riscos significativos de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. Por exemplo, se o auditor identifica que a administração está sob pressão para atender às expectativas de lucros, pode haver o risco de que a administração esteja superavaliando as vendas mediante o reconhecimento indevido da receita relativa aos contratos de venda com termos que impedem o reconhecimento de receita ou emissão de notas fiscais antes do despacho das mercadorias. Nessas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, planejar procedimentos de confirmação externa não só para confirmar os valores em aberto, como

também para confirmar os detalhes dos contratos de venda, incluindo a data, quaisquer direitos de devolução e os termos de entrega. Além disso, o auditor pode determinar como eficaz a complementação desses procedimentos de confirmação externa com indagações de pessoal não financeiro da entidade com relação a quaisquer alterações nos contratos de venda e termos de entrega.

Época dos procedimentos substantivos (ver itens 22 e 23)

A54. Na maioria dos casos, a evidência de auditoria de procedimentos substantivos da auditoria anterior fornece pouca ou nenhuma evidência de auditoria para o período corrente. Há, entretanto, exceções como, por exemplo, uma opinião legal obtida na auditoria anterior relacionada com a estrutura de securitização que não sofreu alteração pode ser relevante no período corrente. Nesses casos, pode ser apropriado usar a evidência de auditoria dos procedimentos substantivos da auditoria anterior se essa evidência e o respectivo objeto não mudaram fundamentalmente e se os procedimentos de auditoria foram executados durante o período corrente para estabelecer que continuam a ser relevantes.

Uso de evidência de auditoria obtida durante período intermediário (ver item 22)

A55. Em algumas circunstâncias, o auditor pode determinar que a execução de procedimentos substantivos em data intermediária e a comparação, assim como a conciliação das informações referentes ao saldo no final do período com as informações comparáveis na data intermediária é eficaz para:

- (a) identificar valores que parecem não usuais;
- (b) investigar esses valores; e
- (c) executar procedimentos analíticos substantivos ou testes de detalhes para testar o período desde a data intermediária.

A56. A execução de procedimentos substantivos em data intermediária sem a realização de procedimentos adicionais em data posterior aumenta o risco de que o auditor não detecte distorção que possa existir no final do período. Esse risco aumenta à medida que o período remanescente é maior.

Fatores como os que são apresentados a seguir podem influenciar a decisão de executar procedimentos substantivos em data intermediária:

- o ambiente de controle e outros controles relevantes;
- a disponibilidade, em data posterior, das informações necessárias para os procedimentos do auditor;
- a finalidade de procedimento substantivo;
- o risco avaliado de distorção relevante;
- a natureza da classe de transações ou do saldo de contas e as respectivas afirmações;
- a habilidade do auditor de executar procedimentos substantivos apropriados ou procedimentos substantivos combinados com testes de controle para cobrir o período remanescente para reduzir o risco de que possíveis distorções existentes no final do período não sejam detectadas.

A57. Fatores como os que são apresentados a seguir podem influenciar a decisão de executar procedimentos analíticos substantivos com relação ao período entre a data intermediária e o final do período:

- se os saldos do final do período de uma classe específica de transações ou de contas são razoavelmente previsíveis com relação ao valor, significância relativa e composição; □
- se os procedimentos da entidade para analisar e ajustar essas classes de transações ou saldos de contas em datas intermediárias e para estabelecer que cortes contábeis são apropriados;
- se o sistema de informações relevante para o relatório contábil fornecerá informações referentes aos saldos no final do período e às transações do período remanescente são suficientes para permitir a investigação de:
  - transações ou lançamentos não usuais significativos (incluindo aqueles próximos ao final ou no final do período);
  - outras causas de flutuações significativas ou flutuações esperadas que não ocorreram; e
  - alterações na composição das classes de transações ou dos saldos de contas.

**Distorção detectada em data intermediária (ver item 23)**

A58. Quando o auditor conclui que a natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos substantivos que cobrem o período remanescente precisam ser modificadas como resultado de distorções inesperadas detectadas em data intermediária, essa modificação pode incluir a extensão ou a repetição dos procedimentos executados em data intermediária no final do período.

**Adequação da apresentação e divulgação (ver item 24)**

A59. A avaliação da apresentação das demonstrações contábeis como um todo, incluindo as respectivas divulgações, refere-se ao fato das demonstrações contábeis individuais estarem apresentadas de modo a refletir a classificação e descrição apropriada das informações financeiras e à forma, à organização e ao conteúdo das demonstrações contábeis e notas explicativas. Isso inclui, por exemplo, a terminologia utilizada, a quantidade de detalhes fornecidos, a classificação dos itens nas demonstrações e as bases dos valores estabelecidos.

**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.

#### **Documentação** (ver item 28)

A63. A forma e a extensão da documentação de auditoria é uma questão de julgamento profissional e são influenciadas pela natureza, porte e complexidade da entidade e de seu controle interno, disponibilidade das informações da entidade e metodologia de auditoria e tecnologia usadas na auditoria.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.215/09

*Aprova a NBC TA 402 – Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 402 – “Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 402.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA 402 – CONSIDERAÇÕES DE AUDITORIA PARA A ENTIDADE QUE UTILIZA ORGANIZAÇÃO PRESTADORA DE SERVIÇOS

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 5
Data de vigência	6
<b>OBJETIVO</b>	7
<b>DEFINIÇÕES</b>	8
<b>REQUISITOS</b>	
Obtenção de entendimento dos serviços prestados por uma organização prestadora de serviços, incluindo controle interno	9 – 14
Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante	15 – 17
Relatório Tipo 1 e Relatório Tipo 2 que excluem os serviços de uma organização subcontratada para prestação de serviços	18
Fraude, não conformidade com leis e regulamentos e distorções não corrigidas em relação às atividades na organização prestadora de serviços	19
Emissão de relatório pelo auditor da usuária dos serviços	20 – 22
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Obtenção de entendimento dos serviços prestados por uma organização prestadora de serviços, incluindo controle interno	A1 – A23
Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante	A24 – A39
Relatório Tipo 1 e Relatório Tipo 2 que excluem os serviços de uma organização subcontratada para prestação de serviços	A40
Fraude, não conformidade com leis e regulamentos e distorções não corrigidas em relação às atividades na organização prestadora de serviços	A41
Emissão de relatório pelo auditor da usuária dos serviços	A42 – A44

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 da usuária dos serviços em obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quando a entidade utiliza os serviços de uma ou mais organizações prestadoras de serviços. Especificamente, esta Norma expande a explicação de como o auditor da usuária dos serviços aplica as NBC TAs 315 e a 330 na obtenção do

entendimento da entidade que utilizar uma organização prestadora de serviços, incluindo o entendimento do controle interno que seja relevante para a auditoria, suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, e no planejamento e na execução de procedimentos adicionais de auditoria que respondam a esses riscos.

2. Muitas entidades terceirizam aspectos de seu negócio a organizações que prestam serviços desde a execução de tarefa específica, sob a orientação da entidade, até a substituição de unidades inteiras de seu negócio ou funções, como a função de conformidade fiscal (*compliance*). Muitos dos serviços prestados por essas organizações fazem parte das operações de negócios da entidade; entretanto, nem todos esses serviços são relevantes para a auditoria.
3. Os serviços prestados por uma organização prestadora de serviços são relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis da entidade quando esses serviços, e os controles sobre eles, fazem parte do sistema de informações da entidade usuária de tais serviços, incluindo os respectivos processos de negócio, relevante para a elaboração das demonstrações e dos relatórios contábeis. Embora a maioria dos controles da organização prestadora de serviços esteja provavelmente relacionada à elaboração de relatórios contábeis, pode haver outros controles que também podem ser relevantes para a auditoria, como controles sobre a salvaguarda de ativos. Os serviços prestados por uma organização prestadora de serviços são parte do sistema de informações da entidade usuária desses serviços (doravante entidade usuária ou entidade), e inclui os respectivos processos de negócio, relevante para a elaboração de relatórios contábeis se esses serviços afetam algum dos elementos a seguir:
  - (a) as classes de transações nas operações da entidade usuária que são significativas para as suas demonstrações contábeis;
  - (b) os procedimentos, envolvendo os sistemas de tecnologia da informação (TI) e sistemas manuais, pelos quais as transações da entidade usuária são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme necessário e divulgadas nas demonstrações contábeis;
  - (c) os respectivos registros contábeis, sejam na forma eletrônica ou manual, que suportam as informações e contas específicas nas demonstrações contábeis da entidade usuária, que são usadas para iniciar, registrar, processar e comunicar as transações dessa entidade, incluindo a correção de informações incorretas e como as informações são transferidas para o razão geral;
  - (d) como o sistema de informações da entidade usuária captura os eventos e as condições, além de transações, que são significativas para as demonstrações contábeis;
  - (e) o processo de relatórios financeiros usado para elaborar as demonstrações contábeis da entidade usuária, incluindo estimativas contábeis e divulgações significativas; e
  - (f) controles sobre os lançamentos no livro diário, incluindo lançamentos fora do padrão usados para registrar transações ou ajustes não usuais ou não recorrentes.
4. A natureza e a extensão do trabalho a ser executado pelo auditor da usuária em relação aos serviços prestados por uma organização prestadora de serviços dependem da natureza e importância desses serviços para a entidade usuária e da relevância desses serviços para a auditoria.
5. Esta Norma não se aplica a serviços prestados por instituições financeiras que são limitados ao processamento de transações, para uma conta da entidade mantida na instituição financeira, que são especificamente autorizadas pela entidade, como o processamento de transações de conta corrente por um banco ou o processamento de operações com títulos e valores

mobiliários por um corretor. Além disso, esta Norma não se aplica à auditoria de transações decorrentes de direitos de propriedade financeira em outras entidades, como sociedades, corporações e sociedades de controle compartilhado, quando os direitos de propriedade são contabilizados e reportados aos titulares dos direitos.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

7. Os objetivos do auditor da usuária, quando a entidade usuária utiliza os serviços de uma organização prestadora de serviços, são:
  - (a) obter entendimento da natureza e importância dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços e seus efeitos sobre o controle interno da entidade usuária para a auditoria, suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e
  - (b) planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria que respondam a esses riscos.

### **Definições**

8. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados:

*Controles complementares da entidade usuária* são controles que a organização prestadora de serviços assume que serão implementados pelas entidades usuárias, por ocasião do projeto de seu serviço, e que, caso seja necessário para alcançar os objetivos de controle, são identificados na descrição do sistema da entidade usuária.

*Relatório sobre a descrição e desenho de controles em uma organização prestadora de serviços* (denominado nesta Norma como Relatório Tipo 1) é um relatório que contém:

- (a) uma descrição, elaborada pela administração da organização prestadora de serviços, do seu sistema, dos objetivos de controle e dos respectivos controles que foram planejados ou desenhados e implementados em uma data específica; e
- (b) a opinião do auditor dessa organização prestadora de serviços com o objetivo de transmitir segurança razoável sobre: a descrição do sistema da organização, os objetivos de controle, assim como os respectivos controles e a adequação do desenho ou planejamento dos controles para alcançar os objetivos de controle especificados.

*Relatório sobre a descrição, desenho e efetividade operacional de controles em uma organização prestadora de serviços* (denominado nesta Norma como Relatório Tipo 2) é um relatório que contém:

- (a) uma descrição, elaborada pela administração da organização prestadora de serviços, do sistema da organização, dos objetivos de controle, assim como os respectivos controles, de seu desenho e implementação em uma data específica ou durante um período especificado e, em alguns casos, de sua efetividade operacional durante um período especificado; e
- (b) um relatório adicional emitido pelo auditor da organização prestadora de serviços com o objetivo de transmitir segurança razoável, que inclui:
  - (i) opinião do auditor da organização prestadora de serviços sobre a descrição do sistema dessa organização, os objetivos de controle, assim como dos respectivos

controles, a adequação do desenho dos controles para alcançar os objetivos do controle especificados e sobre sua efetividade operacional; e

- (ii) descrição dos testes de controles aplicados pelo auditor da organização prestadora de serviços e os respectivos resultados.

*Auditor da organização prestadora de serviços* é um auditor que, por solicitação da organização prestadora de serviços, fornece um relatório de asseguarção sobre os controles dessa organização.

*Organização prestadora de serviços* é uma organização terceirizada (ou segmento de uma organização terceirizada) que presta serviços a entidades usuárias (dos serviços), os quais fazem parte dos sistemas de informações relevantes para o processo de elaboração de demonstrações contábeis dessas entidades usuárias.

*Sistema da organização da prestadora de serviços* compreende as políticas e os procedimentos desenhados ou planejados, implementados e mantidos pela organização prestadora de serviços para prestar os serviços cobertos pelo relatório do auditor da organização prestadora de serviços.

*Organização subcontratada para prestação de serviços* é a organização prestadora de serviços subcontratada por outra organização prestadora de serviços para executar alguns dos serviços às entidades usuárias, os quais fazem parte dos sistemas de informações relevantes das entidades que utilizam esses serviços para o processo de elaboração de demonstrações contábeis.

*Auditor da usuária* é o auditor que examina e emite relatório sobre as demonstrações contábeis da entidade usuária dos serviços terceirizados.

*Entidade usuária* é a entidade que utiliza uma organização prestadora de serviços e cujas demonstrações contábeis estão sendo auditadas. Nesta Norma, os termos “entidade” ou “entidade usuária” são apresentados para se referir à entidade usuária dos serviços prestados por uma organização.

## **Requisitos**

### **Obtenção de entendimento dos serviços prestados por uma organização prestadora de serviços, incluindo controle interno**

9. Quando obtiver o entendimento da entidade de acordo com a NBC TA 315, item 11, o auditor da usuária deve obter entendimento de como a entidade usuária utiliza os serviços prestados pela organização prestadora de serviços nas suas operações, incluindo (ver itens A1 e A2):
  - (a) a natureza dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços e a importância desses serviços para a entidade usuária, incluindo o respectivo efeito sobre o seu controle interno (ver itens A3 a A5);
  - (b) a natureza e a materialidade das transações processadas, contas ou os processos de elaboração de relatórios contábeis afetados pela organização prestadora de serviços (ver item A6);
  - (c) o grau de interação entre as atividades da organização prestadora de serviços e aquelas da entidade usuária (ver item A7); e
  - (d) a natureza da relação entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços, incluindo os termos contratuais relevantes para as atividades assumidas pela organização prestadora de serviços (ver itens A8 a A11).

10. Quando obtiver entendimento do controle interno, relevante para a auditoria, de acordo com a NBC TA 315, item 12, o auditor da usuária deve avaliar o desenho e implementação dos controles relevantes na entidade usuária referentes aos serviços prestados pela organização prestadora de serviços, incluindo os que são aplicados às transações processadas por essa organização (ver itens A12 a A14).
11. O auditor da usuária deve determinar se foi obtido entendimento suficiente da natureza e importância dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços e seu efeito sobre o controle interno da entidade usuária para a auditoria, para fornecer uma base para a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante.
12. Se o auditor da usuária não conseguir obter entendimento suficiente da entidade usuária, ele deve obter esse entendimento por meio de um ou mais dos seguintes procedimentos (ver itens A15 a A20):
  - (a) obter o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, caso esteja disponível;
  - (b) entrar em contato com a organização prestadora de serviços, por meio da entidade usuária, para obter informações específicas;
  - (c) visitar a organização prestadora de serviços e executar procedimentos que fornecerão as informações necessárias sobre os controles relevantes daquela organização; ou
  - (d) utilizar outro auditor para executar procedimentos que fornecerão as informações necessárias sobre os controles relevantes da organização prestadora de serviços.

Utilização do Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 para permitir o entendimento da organização prestadora de serviços pelo auditor da usuária

13. Ao determinar a suficiência e a adequação da evidência de auditoria fornecida pelo Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, o auditor da usuária deve estar satisfeito quanto à (ver item A21):
  - (a) competência profissional do auditor da organização prestadora de serviço e sua independência junto àquela organização; e
  - (b) adequação das normas segundo as quais foi emitido o Relatório Tipo 1 ou Tipo 2.
14. Se o auditor da usuária planeja utilizar o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 como evidência de auditoria para permitir o seu entendimento sobre o desenho e implementação dos controles na organização prestadora de serviços, o auditor deve (ver itens A22 e A23):
  - (a) avaliar a descrição e o desenho dos controles da organização prestadora de serviços para uma data ou para um período apropriado aos objetivos do auditor da usuária;
  - (b) avaliar a suficiência e adequação da evidência fornecida pelo relatório para o entendimento do controle interno da entidade usuária para a auditoria; e
  - (c) determinar se os controles complementares da entidade usuária, identificados pela organização prestadora de serviços, são relevantes para a entidade usuária e, em caso positivo, obter entendimento se a entidade usuária elaborou e implementou esses controles.

### **Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante**

15. Ao responder aos riscos avaliados de acordo com a NBC TA 330, o auditor da usuária deve (ver itens A24 a A28):

- (a) determinar se há evidência de auditoria apropriada e suficiente disponível sobre as afirmações relevantes das demonstrações contábeis nos registros mantidos na entidade usuária; e
- (b) em caso negativo, executar procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente ou utilizar outro auditor para realizar esses procedimentos na organização prestadora de serviços em seu nome.

#### Testes de controles

16. Quando a avaliação de riscos do auditor da usuária inclui uma expectativa de que os controles da organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva, ele deve obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional desses controles por meio de um ou mais dos seguintes procedimentos (ver itens A29 e A30):
- (a) obter o Relatório Tipo 2, caso esteja disponível;
  - (b) executar testes de controles na organização prestadora de serviços; ou
  - (c) utilizar outro auditor para executar testes de controles na organização prestadora de serviços em seu nome.

#### Utilização do Relatório Tipo 2 como evidência de auditoria de que os controles da organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva

17. Se, de acordo com o item 16(a), o auditor da usuária planeja utilizar o Relatório Tipo 2 como evidência de auditoria de que os controles da organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva, o auditor da usuária deve determinar se o relatório do auditor da organização prestadora de serviços fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a eficácia dos controles para suportar sua avaliação de riscos mediante (ver itens A31 a A39):
- (a) avaliar se a descrição, o desenho e a efetividade operacional dos controles da organização prestadora de serviços para uma data ou para um período que seja apropriado aos objetivos do auditor da usuária;
  - (b) determinar se os controles complementares da entidade usuária identificados pela organização prestadora de serviços são relevantes para a entidade usuária e, em caso positivo, obtenção de entendimento de se a entidade desenhou e implementou esses controles e, em caso positivo, teste sua efetividade operacional;
  - (c) avaliar a adequação do período coberto pelos testes de controles e o do tempo decorrido desde a realização dos testes de controles; e
  - (d) avaliar se os testes de controles executados pelo auditor da organização prestadora de serviços e os respectivos resultados, conforme descrito no seu relatório, são relevantes para as afirmações nas demonstrações contábeis da entidade usuária e fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar a avaliação de riscos do auditor da usuária.

#### **Relatório Tipo 1 e Relatório Tipo 2 que excluem os serviços de uma organização subcontratada para prestação de serviços**

18. Se o auditor da usuária planeja utilizar o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 que exclui os serviços de uma organização subcontratada para prestação de serviços e esses serviços são relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis da entidade usuária, o auditor deve

aplicar os requisitos desta Norma para os serviços prestados pela organização subcontratada (ver item A40).

### **Fraude, não conformidade com leis e regulamentos e distorções não corrigidas em relação às atividades na organização prestadora de serviços**

19. O auditor da usuária deve indagar à administração da entidade usuária se a organização prestadora de serviços comunicou à entidade usuária, ou se essa entidade tomou conhecimento de outra forma, sobre qualquer fraude, não conformidade com leis e regulamentos ou distorções não corrigidas que afetam suas demonstrações contábeis. O auditor deve avaliar como esses assuntos afetam a natureza, a época e a extensão dos seus procedimentos adicionais de auditoria, incluindo o efeito sobre as suas conclusões e o seu relatório (ver item A41).

### **Emissão de relatório pelo auditor da usuária dos serviços**

20. O auditor da usuária deve modificar sua opinião no relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 705, item 6, se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para a auditoria das demonstrações contábeis da entidade usuária em relação aos serviços prestados pela organização prestadora de serviços (ver item A42).
21. O auditor da usuária não deve fazer referência ao trabalho do auditor da organização prestadora de serviços no seu relatório que contenha uma opinião não modificada, a menos que requerido por lei ou regulamento. Se essa referência for requerida por lei ou regulamento, o relatório do auditor da usuária deve indicar que a referência não reduz a sua responsabilidade pela opinião de auditoria (ver item A43).
22. Se a referência ao trabalho do auditor da organização prestadora de serviços é relevante para o entendimento da modificação na opinião do auditor da usuária, o seu relatório deve indicar que essa referência não reduz sua responsabilidade por essa opinião (ver item A44).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Obtenção de entendimento dos serviços prestados por uma organização prestadora de serviços, incluindo controle interno**

Fontes de informação (ver item 9)

- A1. Informações sobre a natureza dos serviços prestados por uma organização prestadora de serviços podem ser obtidas de uma ampla variedade de fontes, como:
  - manuais do usuário;
  - visões gerais dos sistemas;
  - manuais técnicos;
  - contrato ou acordo entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços;
  - relatórios das organizações prestadoras de serviços, auditores internos ou autoridades regulatórias sobre os controles dessas organizações;
  - relatórios do auditor da organização prestadora de serviços, incluindo cartas da administração, se disponíveis.

A2. O conhecimento obtido por meio da experiência do auditor da usuária com a organização prestadora de serviços, por exemplo, experiência com outros trabalhos de auditoria, também pode ser útil para obter entendimento da natureza dos serviços prestados por essa organização. Isso pode ser especialmente útil se os serviços e controles sobre esses serviços prestados pela organização são altamente padronizados.

Natureza dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços (ver item 9(a))

A3. A entidade usuária pode utilizar uma organização prestadora de serviços, como uma organização que processa transações e mantém a respectiva responsabilidade pelo processamento, ou registra transações e processa os respectivos dados. Organizações prestadoras de serviços que prestam esses serviços incluem, por exemplo, departamentos fiduciários de bancos que investem e administram ativos de planos de benefícios a empregados; instituições financeiras hipotecárias que prestam serviços relacionados com hipotecas para terceiros; e prestadores de serviços que fornecem pacotes de aplicativos de software e ambiente tecnológico que permite aos clientes processar transações financeiras e operacionais.

A4. Exemplos de serviços prestados por organizações prestadoras de serviços que são relevantes para a auditoria incluem:

- manutenção dos registros contábeis da entidade usuária.
- gestão de ativos.
- início, registro ou processamento de transações como agente da entidade usuária.

Considerações específicas para entidades de pequeno porte

A5. As entidades de pequeno porte podem usar serviços externos de escrituração contábil que vão desde o processamento de certas transações (por exemplo, pagamento de contribuições trabalhistas) e a manutenção dos respectivos registros contábeis até a elaboração de suas demonstrações contábeis. O uso dessas organizações prestadoras de serviços para a elaboração das demonstrações contábeis não isenta a administração da entidade de pequeno porte e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança de sua responsabilidade pelas demonstrações contábeis (NBC TA 200, itens 4, A2 e A3).

Natureza e materialidade das transações processadas pela organização prestadora de serviços (ver item 9(b))

A6. A organização prestadora de serviços pode estabelecer políticas e procedimentos que afetam o controle interno da entidade usuária. Essas políticas e procedimentos são, pelo menos em parte, separadas física e operacionalmente da entidade usuária. A importância dos controles da organização prestadora de serviços para os controles da entidade usuária depende da natureza dos serviços prestados, incluindo a natureza e a materialidade das transações que ela processa para a entidade usuária. Em certas situações, as transações processadas e as contas afetadas pela organização prestadora de serviços podem não parecer relevantes para as demonstrações contábeis da entidade usuária, mas a natureza das transações processadas pode ser significativa e o auditor da usuária pode determinar que seja necessário o entendimento desses controles nessas circunstâncias.

Grau de interação entre as atividades da organização prestadora de serviços e as da entidade usuária (ver item 9(c))

A7. A importância dos controles da organização prestadora de serviços para os controles da entidade usuária também depende do grau de interação entre as atividades da organização prestadora de serviços e as da entidade usuária. O grau de interação refere-se à extensão em que a entidade usuária consegue e opta por implementar controles efetivos sobre o processamento executado pela organização prestadora de serviços. Por exemplo, existe um alto grau de interação entre as atividades da entidade usuária e as da organização prestadora de serviços quando a entidade usuária autoriza transações e a organização prestadora de serviços processa e contabiliza essas transações. Nessas circunstâncias, pode ser praticável para a entidade usuária implementar controles efetivos sobre essas transações. Por outro lado, quando a organização prestadora de serviços inicia ou inicialmente registra, processa e contabiliza as transações da entidade usuária, há menor grau de interação entre as duas organizações. Nessas circunstâncias, a entidade usuária pode não conseguir ou não optar por implementar controles efetivos sobre essas transações e pode confiar em controles da organização prestadora de serviços.

Natureza da relação entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços (ver item 9(d))

A8. O contrato ou acordo entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços pode prever assuntos como:

- as informações a serem fornecidas para a entidade usuária e as responsabilidades por iniciar transações relacionadas com as atividades assumidas pela organização prestadora de serviços;
- a aplicação de requisitos dos órgãos reguladores referentes à forma dos registros a serem mantidos ou ao seu acesso;
- a indenização, se houver, a ser fornecida à entidade usuária no caso de não cumprimento dos serviços;
- se a organização prestadora de serviços fornecerá um relatório sobre os seus controles e, em caso positivo, se esse relatório seria tipo 1 ou tipo 2;
- se o auditor da usuária tem direito de acesso aos registros contábeis da entidade usuária mantidos pela organização prestadora de serviços e às outras informações necessárias para a condução da auditoria; e
- se o acordo permite a comunicação direta entre o auditor da usuária e o auditor da organização prestadora de serviços.

A9. Há uma relação direta entre a organização prestadora de serviços e a entidade usuária, assim como entre a organização prestadora de serviços e o seu auditor. Essas relações não criam necessariamente uma relação direta entre o auditor da usuária e o auditor da prestadora de serviços. Quando não há relação direta entre esses auditores, suas comunicações são geralmente conduzidas por meio da entidade usuária e da organização prestadora de serviços. Uma relação direta também pode ser criada entre o auditor da usuária e o auditor da organização prestadora de serviços levando em consideração os aspectos de ética e de confidencialidade. O auditor da usuária, por exemplo, pode utilizar o auditor da organização prestadora de serviços para executar procedimentos em seu nome, como:

- (a) testes de controles na organização prestadora de serviços; ou
- (b) procedimentos substantivos sobre as transações e os saldos das demonstrações contábeis da entidade usuária mantidas pela organização prestadora de serviços.

## Considerações específicas para entidades do setor público

- A10. Auditores do setor público geralmente possuem amplos direitos de acesso estabelecidos pela legislação. Entretanto, pode haver situações em que esses direitos de acesso não estão disponíveis, por exemplo, quando a organização prestadora de serviços está localizada em uma jurisdição diferente. Nesses casos, o auditor do setor público pode precisar obter entendimento da legislação aplicável para determinar se é possível obter o devido direito de acesso. O auditor do setor público também pode obter ou pedir que a entidade usuária incorpore direitos de acesso em quaisquer acordos contratuais entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços.
- A11. Auditores do setor público também podem usar outro auditor para executar testes de controles ou procedimentos substantivos em relação ao cumprimento de leis, regulamentos ou outra autoridade.

Entendimento dos controles relacionados com serviços prestados pela organização prestadora de serviços (ver item 10)

- A12. A entidade usuária pode estabelecer controles sobre os serviços prestados pela organização prestadora de serviços que podem ser testados pelo auditor da usuária e podem permiti-lo concluir que os controles da entidade usuária estão operando de maneira efetiva para algumas ou todas as respectivas afirmações, independentemente dos controles existentes na organização prestadora de serviços. Se, por exemplo, a entidade usuária usa uma organização prestadora de serviços para processar suas transações de folha de pagamento, a entidade usuária pode estabelecer controles sobre o envio e recebimento de informações sobre folha de pagamento que podem evitar ou detectar distorções relevantes. Esses controles podem incluir:
- comparar os dados enviados à organização prestadora de serviços com os relatórios de informações recebidos dessa organização após o processamento dos dados;
  - recalcular uma amostra de valores da folha de pagamento para verificar a exatidão desses valores e revisar o total da folha de pagamento em termos de razoabilidade.
- A13. Nessa situação, o auditor da usuária pode realizar testes dos controles da entidade usuária sobre o processamento de folha de pagamento que forneceria uma base para o auditor da usuária concluir que os controles da entidade usuária estão operando de maneira efetiva para as afirmações relacionadas com folha de pagamento.
- A14. Conforme observado na NBC TA 315, item 30, com relação a alguns riscos, o auditor da usuária pode julgar que não é possível ou praticável obter evidência de auditoria apropriada e suficiente somente mediante procedimentos substantivos. Esses riscos podem estar relacionados com o registro impreciso ou incompleto de classes de transações rotineiras e saldos contábeis significativos, cujas características frequentemente permitem o processamento altamente automatizado com pouca ou nenhuma intervenção manual. Essas características de processamento automatizado podem estar presentes especialmente quando a entidade usuária utiliza organizações prestadoras de serviços. Nesses casos, os controles da entidade usuária sobre esses riscos são relevantes para a auditoria e o auditor da usuária deve obter entendimento desses controles, e avaliá-los, de acordo com os itens 9 e 10 desta Norma.

Procedimentos adicionais quando não for possível obter entendimento suficiente da entidade usuária (ver item 12)

- A15. A decisão do auditor da usuária sobre qual procedimento aplicar, individualmente ou combinado, do item 12, para obter as informações necessárias para fornecer uma base para a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante em relação ao uso da organização prestadora de serviços pela entidade usuária, pode ser influenciada por assuntos como:
- porte da entidade usuária e da organização prestadora de serviços;
  - complexidade das transações da entidade usuária e dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços;
  - localização da organização prestadora de serviços (por exemplo, o auditor da usuária pode usar outro auditor para executar os procedimentos em seu nome na organização prestadora de serviços se a localização dessa organização for distante);
  - se é esperado que o(s) procedimento(s) forneça(m) ao auditor da usuária, de maneira eficaz, evidência de auditoria apropriada e suficiente; e
  - a natureza da relação entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços.
- A16. A organização prestadora de serviços pode contratar um auditor para emitir relatório sobre a descrição e desenho de seus controles (Relatório Tipo 1) ou sobre a descrição e desenho de seus controles e sua efetividade operacional (Relatório Tipo 2). Relatórios Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 podem ser emitidos de acordo com as NBC TO específicas ou com normas estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida (que podem identificá-los por nomes diferentes, como relatórios tipo A ou B).
- A17. A disponibilidade do Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 geralmente depende se o contrato entre a organização prestadora de serviços e a entidade usuária prevê esse relatório sobre a organização prestadora de serviços. A organização prestadora de serviços também pode, por razões práticas, disponibilizar o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 às entidades que utilizarem seus serviços. Em alguns casos, contudo, pode ser que esses relatórios não estejam disponíveis para as entidades usuárias.
- A18. Em algumas circunstâncias, a entidade usuária pode terceirizar uma ou mais unidades de negócio ou funções, como por exemplo, todas as suas funções de planejamento e conformidade (*compliance*) fiscal, ou a função de finanças e contabilidade ou de controladoria para uma ou mais organizações prestadoras de serviços. Considerando a possibilidade de não haver um relatório sobre os controles da organização prestadora de serviços disponível nessas circunstâncias, visitar essa organização pode ser o procedimento mais eficaz para o auditor da usuária obter entendimento dos seus controles, uma vez que é provável que haja uma interação direta entre a administração da entidade usuária e a organização prestadora de serviços.
- A19. Outro auditor pode ser utilizado para executar procedimentos que fornecerão as informações necessárias sobre os controles relevantes da organização prestadora de serviços. No caso de ter sido emitido o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, o auditor da usuária pode usar o auditor da organização prestadora de serviços para executar esses procedimentos uma vez que já existe uma relação entre esse auditor com a organização prestadora de serviços. O auditor que usa o trabalho de outro auditor pode achar a orientação da NBC TA 600 útil, pois ela se refere ao entendimento sobre outro auditor (incluindo a independência e a competência profissional desse auditor), no envolvimento no trabalho desse outro auditor para planejar a natureza, extensão e época desse trabalho, e à avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria obtida. (O item 2 da NBC TA 600 afirma: “Esta Norma, adaptada às circunstâncias, pode ser útil ao auditor independente quando ele envolver outros auditores na

auditoria de demonstrações contábeis que não são demonstrações contábeis de grupos. ...”  
Ver também item 19 da NBC TA 600).

A20. A entidade usuária pode usar uma organização prestadora de serviços que, por sua vez, subcontrata outra organização prestadora de serviços para prestar alguns dos serviços a uma entidade usuária que faz parte do sistema de informações relevante para a elaboração de relatórios financeiros da entidade usuária. A organização prestadora de serviços subcontratada pode ser uma organização separada ou ter alguma relação com a organização prestadora de serviços. O auditor da usuária pode ter que considerar os controles da organização subcontratada para prestação de serviços. Em situações em que são utilizadas uma ou mais organizações subcontratadas, a interação entre as atividades da entidade usuária e as da organização prestadora de serviços é ampliada para incluir a interação entre a entidade usuária, a organização prestadora de serviços e as organizações subcontratadas para prestação de serviços. O grau dessa interação, bem como a natureza e a materialidade das transações processadas pela organização prestadora de serviços e pelas organizações subcontratadas para prestação de serviços, são os fatores mais importantes a serem considerados pelo auditor na determinação da importância dos controles da organização prestadora de serviços e das organizações subcontratadas, para os controles da entidade usuária.

Utilização do Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 para permitir o entendimento da organização prestadora de serviços pelo auditor da usuária dos serviços (ver itens 13 e 14)

A21. O auditor da usuária pode fazer indagações sobre o auditor da organização prestadora de serviços para o órgão profissional a que pertence o auditor dessa organização ou a outros auditores independentes e indagar se o auditor da organização prestadora de serviços está sujeito à supervisão regulatória. O auditor dessa organização pode estar atuando em uma jurisdição que segue normas diferentes em relação aos relatórios sobre controles da organização prestadora de serviços e o auditor pode obter informações sobre as normas seguidas pelo auditor da organização prestadora de serviços junto ao órgão que determina essas normas.

A22. O Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, juntamente com as informações sobre a entidade usuária, pode auxiliar o auditor da usuária a obter entendimento:

- (a) dos aspectos dos controles da organização prestadora de serviços que podem afetar o processamento das transações da entidade usuária, incluindo o uso de organizações subcontratadas para prestação de serviços;
- (b) do fluxo de transações significativas pela organização prestadora de serviços para determinar em quais etapas do processo das transações poderiam ocorrer distorções relevantes nas demonstrações contábeis da entidade usuária;
- (c) dos objetivos dos controles da organização prestadora de serviços que são relevantes para as afirmações nas demonstrações contábeis da entidade usuária; e
- (d) se os controles da organização prestadora de serviços foram adequadamente desenhados e implementados para evitar ou detectar erros de processamento que poderiam resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis da entidade usuária.

O relatório do Tipo 1 ou Tipo 2 pode auxiliar o auditor da usuária a obter entendimento suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante. Entretanto, o Relatório Tipo 1 não fornece nenhuma evidência da efetividade operacional dos controles relevantes.

A23. O Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 datado ou correspondente a um período fora do período de apresentação de relatório da entidade usuária pode auxiliar o auditor da usuária a

obter entendimento preliminar dos controles implementados na organização prestadora de serviços se o relatório for complementado com informações atuais adicionais de outras fontes. Se a descrição dos controles pela organização prestadora de serviços é de uma data ou corresponde a um período anterior ao início do período sob auditoria, o auditor da usuária pode realizar procedimentos para atualizar as informações no Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, como:

- discutir as mudanças na organização prestadora de serviços com o pessoal da entidade usuária que poderia saber sobre essas mudanças;
- revisar a documentação e correspondência atuais emitidas pela organização prestadora de serviços; ou
- discutir as mudanças com o pessoal da organização prestadora de serviços.

### **Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante (ver item 15)**

A24. O fato do uso de uma organização prestadora de serviços aumentar o risco de distorção relevante da entidade usuária depende da natureza dos serviços prestados e dos controles sobre esses serviços. Em alguns casos, o uso de uma organização prestadora de serviços pode diminuir o risco de distorção relevante da entidade usuária, especialmente se a própria entidade usuária não possui a especialização necessária para assumir atividades específicas, como início, processamento e registro de transações, ou não tem os recursos adequados (por exemplo, um sistema de TI).

A25. Quando a organização prestadora de serviços mantém elementos relevantes dos registros contábeis da entidade usuária, pode ser necessário o acesso direto a esses registros pelo auditor da usuária para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para as operações de controle sobre esses registros, ou para comprovar as transações e os saldos registrados nesses registros, ou ambos. Esse acesso pode envolver a inspeção física dos registros nas instalações da organização prestadora de serviços ou o exame de registros da entidade usuária ou de outra localidade mantidos eletronicamente, ou ambos. Quando se consegue o acesso direto eletronicamente, o auditor pode obter evidência sobre a adequação dos controles executados pela organização prestadora de serviços sobre a integridade dos dados da entidade usuária pelos quais a organização prestadora de serviços é responsável.

A26. Ao determinar a natureza e a extensão da evidência de auditoria a ser obtida em relação aos saldos que representam ativos mantidos ou transações assumidas por uma organização prestadora de serviços em nome da entidade usuária, os seguintes procedimentos podem ser considerados pelo auditor da usuária:

- (a) Inspeção dos registros e documentos mantidos pela entidade usuária: a confiabilidade dessa fonte de evidência é determinada pela natureza e extensão dos registros contábeis e pela documentação suporte retida pela entidade usuária. Em alguns casos, a entidade usuária pode não manter registros detalhados independentes ou documentação de transações específicas assumidas em seu nome.
- (b) Inspeção dos registros e documentos mantidos pela organização prestadora de serviços: o acesso do auditor da usuária aos registros da organização prestadora de serviços pode ser estabelecido como parte dos arranjos contratuais entre a entidade usuária e a organização prestadora de serviços. O auditor também pode utilizar outro auditor em seu nome para conseguir acesso aos registros da entidade usuária mantidos pela organização prestadora de serviços.

- (c) Obtenção de confirmações de saldos e transações pela organização prestadora de serviços: quando a entidade usuária mantém registros independentes de saldos e transações, a confirmação com a organização prestadora de serviços corroborando os registros da entidade usuária pode constituir evidência de auditoria confiável em relação à existência das transações e dos ativos envolvidos. Por exemplo, quando são utilizadas diversas organizações prestadoras de serviços, como um gestor de investimentos e um custodiante, e essas organizações mantêm registros independentes, o auditor da usuária pode confirmar saldos com essas organizações para comparar essas informações com as dos registros independentes da entidade usuária.

Se a entidade usuária não mantém registros independentes, as informações obtidas em confirmações com a organização prestadora de serviços são apenas uma afirmação do que está refletido nos registros mantidos pela própria organização prestadora de serviços. Portanto, essas confirmações isoladamente não constituem evidência de auditoria confiável. Nessas circunstâncias, o auditor da usuária pode considerar como alternativa identificar uma fonte de evidência independente.

- (d) Execução de procedimentos analíticos sobre os registros mantidos pela entidade usuária ou sobre os relatórios recebidos da organização prestadora de serviços: a eficácia dos procedimentos analíticos provavelmente varia por afirmação e será afetada pela extensão e pelos detalhes das informações disponíveis.

A27. Outro auditor pode executar procedimentos de natureza substantiva em benefício dos auditores da entidade usuária. Esse trabalho pode envolver a execução por outro auditor de procedimentos acordados pela entidade usuária e seu auditor e pela organização prestadora de serviços e seu auditor. Os resultados decorrentes dos procedimentos executados por outro auditor são revisados pelo auditor da entidade usuária para determinar se eles constituem evidência de auditoria apropriada e suficiente. Além disso, pode haver requisitos impostos por autoridades governamentais ou por meio de cláusulas contratuais pelos quais o auditor da organização prestadora de serviços realiza procedimentos requeridos de natureza substantiva. Os resultados da aplicação dos procedimentos requeridos aos saldos e transações processadas pela organização prestadora de serviços podem ser utilizados pelos auditores da usuária como parte da evidência necessária para suportar suas opiniões de auditoria. Nessas circunstâncias, pode ser útil que o auditor da usuária e o auditor da organização prestadora de serviços concordem, antes de executar os procedimentos, quanto à documentação de auditoria ou ao acesso à documentação de auditoria que será fornecida ao auditor da usuária.

A28. Em certas circunstâncias, especificamente quando a entidade terceiriza algumas ou todas as suas funções financeiras para uma organização prestadora de serviços, o auditor da usuária pode se deparar com uma situação em que uma parte significativa da evidência de auditoria está na organização prestadora de serviços. Pode ser necessário que o auditor da usuária ou outro auditor em seu nome realize procedimentos substantivos na organização prestadora de serviços. O auditor da organização prestadora de serviços pode fornecer o Relatório Tipo 2 e, além disso, pode executar procedimentos substantivos em nome do auditor da usuária. O envolvimento de outro auditor não altera a responsabilidade do auditor da usuária de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para conseguir uma base razoável para suportar sua opinião. Consequentemente, a consideração do auditor da usuária acerca da obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente e se ele precisa executar procedimentos substantivos adicionais inclui o seu envolvimento, ou a respectiva evidência, com a orientação, supervisão e execução dos procedimentos substantivos por outro auditor.

Testes de controles (ver item 16)

A29. É requerido do auditor da usuária, segundo a NBC TA 330, item 8, elaborar e executar testes de controles para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a efetividade operacional de controles relevantes em certas circunstâncias. No contexto de uma organização prestadora de serviços, esse requisito se aplica quando:

- a) a avaliação, do auditor da usuária, dos riscos de distorção relevante inclui a expectativa de que os controles da organização prestadora de serviços estejam operando de maneira efetiva (ou seja, o auditor da usuária pretende confiar na efetividade operacional dos controles da organização prestadora de serviços na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos); ou
- (b) os procedimentos substantivos, isoladamente ou combinados com testes de efetividade operacional dos controles da entidade usuária, não podem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações.

A30. Se o Relatório Tipo 2 não estiver disponível, o auditor da usuária pode entrar em contato com a organização prestadora de serviços por meio da entidade usuária para requerer que seja contratado um auditor pela organização prestadora de serviços para fornecer o Relatório Tipo 2 que inclua testes da efetividade operacional dos controles relevantes, ou o auditor da usuária pode utilizar outro auditor para executar procedimentos na organização prestadora de serviços que testem a efetividade operacional desses controles. O auditor da usuária pode, também, visitar a organização prestadora de serviços e realizar testes dos controles relevantes se a organização prestadora de serviços concordar. As avaliações de riscos do auditor da usuária baseiam-se na evidência combinada fornecida pelo trabalho de outro auditor e pelos procedimentos realizados pelo próprio auditor da usuária.

Utilização do Relatório Tipo 2 como evidência de auditoria de que os controles da organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva (ver item 17)

A31. A finalidade do Relatório Tipo 2 pode ser satisfazer as necessidades de diferentes auditores das entidades usuárias. Portanto, os testes de controles e os resultados descritos no relatório do auditor da organização prestadora de serviços podem não ser relevantes para afirmações que são significativas nas demonstrações contábeis da entidade usuária. Os testes de controles relevantes e os resultados relevantes são avaliados para determinar que o relatório do auditor da organização prestadora de serviços fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a efetividade dos controles para suportar a avaliação de riscos do auditor da usuária. Com isso, o auditor da usuária pode considerar os seguintes fatores:

- (a) o período coberto pelos testes de controles e o tempo decorrido desde a realização desses testes;
- (b) o alcance do trabalho do auditor da organização prestadora de serviços e os serviços e processos cobertos, os controles testados e os testes que foram realizados, e como os controles testados estão relacionados com os controles da entidade usuária; e
- (c) os resultados desses testes de controle e a opinião do auditor da organização prestadora de serviços sobre a efetividade operacional dos controles.

A32. Para certas afirmações, quanto menor o período coberto por um teste específico e quanto maior o tempo decorrido desde a execução do teste, menos evidência de auditoria pode ser fornecida pelo teste. Ao comparar o período coberto pelo Relatório Tipo 2 com o período de apresentação de relatório contábil da entidade usuária, o auditor da entidade usuária pode concluir que o Relatório Tipo 2 oferece menos evidência de auditoria se existir uma pequena sobreposição do período coberto pelo Relatório Tipo 2 e o período para o qual o auditor da entidade usuária pretende confiar nesse relatório. Nesse caso, o Relatório Tipo 2 cobrindo um

período anterior ou subsequente pode fornecer evidência de auditoria adicional. Em outros casos, o auditor da usuária pode determinar que é necessário executar, ou usar outro auditor para executar, testes dos controles na organização prestadora de serviços para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a efetividade operacional desses controles.

A33. Pode ser necessário, também, que o auditor da usuária obtenha evidência adicional sobre mudanças significativas nos controles relevantes da organização prestadora de serviços fora do período coberto pelo Relatório Tipo 2 ou determinar a realização de procedimentos adicionais de auditoria. Os fatores relevantes na determinação de qual evidência de auditoria adicional obter sobre os controles da organização prestadora de serviços, que estavam em operação fora do período coberto pelo relatório do auditor da organização prestadora de serviços, podem incluir:

- a importância dos riscos de distorção relevante avaliados no nível de afirmações;
- os controles específicos que foram testados durante o período intermediário e suas mudanças significativas desde que foram testados, incluindo mudanças no sistema de informações, nos processos e de pessoal;
- o grau de evidência de auditoria obtido sobre a efetividade operacional desses controles;
- a duração do período remanescente;
- a redução da extensão dos procedimentos substantivos adicionais, pretendida pelo auditor da usuária, com base na confiança nos controles; e
- a eficácia do ambiente de controle e do monitoramento dos controles na entidade usuária.

A34. Pode ser obtida evidência adicional de auditoria, por exemplo, estendendo os testes dos controles pelo período remanescente ou testando o monitoramento dos controles pela entidade.

A35. Se o período de teste do auditor da organização prestadora de serviços está completamente fora do período de apresentação dos relatórios contábeis da entidade usuária, o auditor da entidade usuária não conseguirá confiar nesses testes para concluir que os controles da entidade usuária estão operando de maneira efetiva porque eles não fornecem evidência do período de auditoria atual sobre a efetividade dos controles, a menos que sejam executados outros procedimentos.

A36. Em certas circunstâncias, um serviço prestado pela organização prestadora de serviços pode ser elaborado supondo-se que certos controles serão implementados pela entidade usuária. Por exemplo, o serviço pode ser elaborado supondo-se que a entidade usuária terá controles para autorizar as transações antes de serem enviadas para serem processadas pela organização prestadora de serviços. Nessa situação, a descrição dos controles pela organização prestadora de serviços pode incluir uma descrição desses controles complementares da entidade usuária. O auditor da usuária considera se esses controles complementares da entidade usuária são relevantes para o serviço prestado à entidade usuária.

A37. Se o auditor da entidade usuária acredita que o relatório do auditor da organização prestadora de serviços pode não fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente, por exemplo, se o relatório do auditor da organização prestadora de serviços não contém uma descrição dos testes dos controles realizados e dos respectivos resultados, o auditor da entidade usuária pode complementar o entendimento dos procedimentos e conclusões do auditor da organização prestadora de serviços entrando em contato com a organização prestadora de serviços, por meio da entidade usuária, para solicitar uma discussão com o auditor da organização

prestadora de serviços sobre o alcance e os resultados do seu trabalho. Além disso, se o auditor da entidade usuária achar necessário, ele pode entrar em contato com a organização prestadora de serviços, por meio da entidade usuária, para solicitar que o auditor da organização prestadora de serviços execute procedimentos nessa organização. Alternativamente, o auditor da entidade usuária, ou outro auditor por sua solicitação, pode executar esses procedimentos.

A38. O Relatório Tipo 2 do auditor da organização prestadora de serviços identifica os resultados dos testes, incluindo as exceções e outras informações que podem afetar as conclusões do auditor da entidade usuária. As exceções observadas pelo auditor da organização prestadora de serviços ou uma opinião modificada nesse Relatório Tipo 2 não significa automaticamente que esse Relatório Tipo 2 não será útil para a auditoria das demonstrações contábeis da entidade usuária na avaliação dos riscos de distorção relevante. Em vez disso, as exceções e o assunto que geraram uma opinião modificada no Relatório Tipo 2 são levadas em consideração na avaliação do auditor da usuária dos testes dos controles realizados pelo auditor da organização prestadora de serviços. Ao considerar as exceções e o assunto que geraram uma opinião modificada, o auditor da usuária pode discutir esses assuntos com o auditor da organização prestadora de serviços. Essa discussão depende da entidade usuária entrar em contato com a organização prestadora de serviços e obter a aprovação dessa organização para que haja esse contato.

#### Comunicação de deficiências do controle interno identificadas durante a auditoria

A39. O auditor da usuária deve comunicar por escrito e tempestivamente as deficiências significativas do controle interno identificadas durante a auditoria à administração e aos responsáveis pela governança (NBC TA 265, itens 9 e 10). O auditor da usuária também deve comunicar tempestivamente à administração em um nível apropriado de responsabilidade, outras deficiências do controle interno identificadas durante a auditoria que, no seu julgamento profissional, são de importância suficiente para merecer a atenção da administração (NBC TA 265, item 10). Os assuntos que o auditor da usuária pode identificar durante a auditoria e comunicar à administração e aos responsáveis pela governança da entidade usuária incluem:

- qualquer monitoramento de controles que pode ser implementado pela entidade usuária, incluindo aqueles identificados em decorrência de se obter o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2;
- exemplos de controles complementares da entidade usuária citados no Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2, mas que não são implementados na entidade usuária; e
- controles que podem ser necessários na organização prestadora de serviços e que não parecem ter sido implementados ou que não são cobertos especificamente pelo Relatório Tipo 2.

#### **Relatório Tipo 1 e Relatório Tipo 2 que excluem os serviços de uma organização subcontratada para prestação de serviços (ver item 18)**

A40. Se uma organização prestadora de serviços subcontrata outra organização prestadora de serviços, o relatório do auditor da primeira organização pode incluir ou excluir os objetivos de controle relevantes para a organização subcontratada e os respectivos controles na descrição da organização prestadora de serviços, de seu sistema e no alcance do trabalho do seu auditor. Esses dois métodos de elaboração de relatórios são conhecidos como método de inclusão e método de desmembramento (*carve out*), respectivamente. Se o Relatório Tipo 1 ou Relatório Tipo 2 exclui os controles de uma organização subcontratada para prestação de serviços e os

serviços prestados por essa organização são relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis da entidade usuária, o auditor da usuária deve aplicar os requisitos desta Norma em relação à organização subcontratada. A natureza e extensão do trabalho a ser executado pelo auditor da usuária em relação aos serviços prestados por uma organização subcontratada para prestação de serviços dependem da natureza e importância desses serviços para a entidade usuária e da relevância desses serviços para a auditoria. A aplicação do requisito do item 9 auxilia o auditor da usuária na determinação do efeito da organização subcontratada para prestação de serviços e da natureza e extensão do trabalho a ser executado.

**Fraude, não conformidade com leis e regulamentos e distorções não corrigidas em relação às atividades na organização prestadora de serviços (ver item 19)**

A41. A organização prestadora de serviços pode ter que, segundo os termos do contrato com a entidade usuária, divulgar para as entidades usuárias afetadas qualquer fraude, não conformidade com leis e regulamentos ou distorções não corrigidas atribuíveis à administração ou aos empregados da organização prestadora de serviços. Conforme requerido pelo item 19, o auditor da usuária indaga à administração da entidade usuária sobre se a organização prestadora de serviços comunicou algum desses assuntos e avalia se os assuntos comunicados pela organização prestadora de serviços afetam a natureza, época e extensão dos seus procedimentos adicionais de auditoria. Em certas circunstâncias, o auditor pode requerer informações adicionais para fazer essa avaliação e pode solicitar que a entidade usuária entre em contato com a organização prestadora de serviços para obter as informações necessárias.

**Emissão de relatório pelo auditor da entidade usuária dos serviços (ver item 20)**

A42. Quando o auditor da usuária não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação aos serviços relevantes prestados pela organização prestadora de serviços para a auditoria das demonstrações contábeis da entidade usuária, existe uma limitação no alcance da auditoria. Isso ocorre quando:

- o auditor da usuária não consegue obter suficiente entendimento dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços e não possui uma base para a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante;
- a avaliação de riscos do auditor da usuária inclui uma expectativa de que os controles na organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva, mas o auditor da usuária não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a efetividade operacional desses controles; ou
- somente os registros mantidos na organização prestadora de serviços podem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente, e o auditor da usuária não consegue obter acesso direto a esses registros.

O fato do auditor da usuária expressar uma opinião com ressalva ou abstenção de opinião depende da sua conclusão sobre se os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis são relevantes ou disseminados de forma generalizada.

**Referência ao trabalho do auditor da organização prestadora de serviços (ver itens 21 e 22)**

A43. Em alguns casos, a legislação ou regulamentação de jurisdições fora do Brasil pode requerer uma referência ao trabalho do auditor da organização prestadora de serviços no relatório do auditor da usuária, por exemplo, para fins de transparência no setor público. Nessas circunstâncias, o auditor da usuária pode precisar da permissão do auditor da organização prestadora de serviços antes de fazer essa referência.

A44. O fato da entidade usuária utilizar uma organização prestadora de serviços não altera a responsabilidade do auditor da usuária, de acordo com as normas de auditoria, de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para conseguir uma base razoável para suportar sua opinião. Portanto, o auditor não faz referência ao relatório do auditor da organização prestadora de serviços como base para sua opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade usuária. Contudo, quando o auditor expressa uma opinião modificada, decorrente de opinião também modificada em relatório do auditor da organização prestadora de serviços, o auditor da usuária não está impedido de fazer referência ao relatório do auditor da organização prestadora de serviços se essa referência ajuda a explicar a razão da sua opinião modificada. Nessas circunstâncias, o auditor da usuária pode precisar da permissão do auditor da organização prestadora de serviços antes de fazer essa referência.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.216/09

*Aprova a NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 450 – “Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 450.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 450 – AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS DURANTE A**  
**AUDITORIA**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Data de vigência	2
<b>OBJETIVO</b>	3
<b>DEFINIÇÕES</b>	4
<b>REQUISITOS</b>	
Acumulação de distorções identificadas	5
Consideração de distorções identificadas no decorrer da auditoria	6 – 7
Comunicação e correção de distorções	8 – 9
Avaliação do efeito de distorções não corrigidas	10 – 13
Representação formal	14
Documentação	15
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Definição de distorção	A1
Acumulação de distorções identificadas	A2 – A3
Consideração de distorções identificadas no decorrer da auditoria	A4 – A6
Comunicação e correção de distorções	A7 – A10
Avaliação do efeito de distorções não corrigidas	A11 – A23
Representação formal	A24
Documentação	A25

Esta Norma deve ser lida no contexto da NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis. A NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis trata da responsabilidade do auditor, ao formar opinião sobre as demonstrações contábeis, para concluir se foi obtida segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes. A conclusão do auditor requerida pela NBC TA 700 leva em consideração a

avaliação do auditor de distorção não corrigida, se houver, nas demonstrações contábeis, de acordo com esta Norma, itens 10 e 11. A NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria trata da responsabilidade do auditor independente de aplicar apropriadamente o conceito de materialidade no planejamento e na execução de auditoria de demonstrações contábeis.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

3. Para efeito desta Norma, o objetivo do auditor é avaliar:
  - (a) o efeito de distorções identificadas na auditoria; e
  - (b) o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.

### **Definições**

4. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os significados abaixo:

*Distorção* é a diferença entre o valor, classificação, apresentação ou divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o valor, classificação, apresentação ou divulgação requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude (item A1).

Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem aqueles ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.

*Distorções não corrigidas* são as distorções que o auditor detectou durante a auditoria e que não foram corrigidas.

### **Requisitos**

#### **Acumulação de distorções identificadas**

5. O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais (ver itens A2 e A3).

#### **Consideração de distorções identificadas no decorrer da auditoria**

6. O auditor deve determinar se a estratégia global e o plano de auditoria precisam ser revisados se:
  - (a) a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorreram indicarem que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes (ver item A4); ou
  - (b) o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320 (ver item A5).

7. Se, por solicitação do auditor, a administração examinou uma classe de transações, saldos contábeis ou divulgação e corrigiu distorções que foram detectadas, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria para determinar se continua havendo distorções (ver item A6).

### **Comunicação e correção de distorções**

8. O auditor deve comunicar tempestivamente ao nível apropriado da administração todas as distorções detectadas durante a auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 7). O auditor deve requerer que a administração corrija essas distorções (ver itens A7 a A9).
9. Se a administração recusar-se a corrigir algumas das distorções reportadas pelo auditor, este deve obter o entendimento sobre as razões pelas quais a administração decidiu por não efetuar as correções e deve considerar esse entendimento ao avaliar se as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes (ver item A10).

### **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 A11 e A12).
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 A13 a A17 e A19 a A20); 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 A18).

### *Comunicação com os responsáveis pela governança*

12. O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento. (NBC TA 260, item 7) A comunicação do auditor deve identificar distorções não corrigidas individualmente relevantes. O auditor deve requerer a correção das distorções não corrigidas (ver itens A21 a A23).
13. O auditor deve, também, comunicar aos responsáveis pela governança 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.

### **Representação formal**

14. O auditor deve solicitar representação formal da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, sobre se acreditam que os efeitos de distorções não corrigidas são não relevantes, individualmente e em conjunto, para as demonstrações contábeis como um

todo. O resumo desses itens (demonstrativo de ajustes não registrados) deve estar incluído na representação formal ou anexo a ela (ver item A24).

## **Documentação**

15. De acordo com NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6, o auditor deve incluir na documentação de auditoria (ver item A25):
- (a) o valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais (item 5);
  - (b) todas as distorções detectadas durante a auditoria e se foram corrigidas (itens 5, 8 e 12); e
  - (c) a conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, e a base para essa conclusão (item 11).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Definição de distorção (ver item 4(a))**

A1. Distorções podem ser decorrentes de:

- (a) imprecisão na coleta ou no processamento de dados usados na elaboração das demonstrações contábeis;
- (b) omissão de valor ou divulgação;
- (c) estimativa contábil incorreta decorrente da falta de atenção aos fatos ou de interpretação errada dos fatos; e
- (d) julgamentos da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, ou a seleção e aplicação de políticas contábeis que o auditor considera inadequadas.

A NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens A1 a A6, apresenta exemplos de distorções decorrentes de fraude.

### **Acumulação de distorções identificadas (ver item 5)**

- A2. O auditor pode definir um valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais e não precisariam ser acumuladas porque o auditor espera que a acumulação desses valores não teria obviamente efeito relevante sobre as demonstrações contábeis. “Claramente triviais” não é outra expressão para “não relevantes”. Assuntos que são claramente triviais são de magnitude totalmente diferente (menor) que a materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320, e são assuntos claramente sem consequências, sejam eles tomados individualmente ou em conjunto e julgados por qualquer critério de magnitude, natureza ou circunstância. Quando há alguma incerteza sobre se um ou mais itens são claramente triviais, o assunto é considerado como não sendo claramente trivial.
- A3. Para auxiliar o auditor a avaliar o efeito das distorções detectadas durante a auditoria e a comunicar as distorções à administração e aos responsáveis pela governança, pode ser útil distinguir entre distorção factual, distorção de julgamento e distorção projetada.
- Distorção factual é aquela que não deixa dúvida.

- Distorções de julgamento são aquelas decorrentes de julgamento da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, ou a seleção ou aplicação de políticas contábeis que o auditor considera inadequadas.
- Distorção projetada é a melhor estimativa do auditor de distorções em populações, envolvendo a projeção de distorções identificadas em amostras de auditoria para populações inteiras de onde foram extraídas as amostras. A orientação para a determinação de distorções projetadas e avaliação dos resultados estão apresentadas na NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria, itens 14 e 15.

#### **Consideração de distorções identificadas no decorrer da auditoria** (ver itens 6 e 7)

- A4. Uma distorção pode não ser uma ocorrência isolada. Evidências de que podem existir outras distorções incluem, por exemplo, quando o auditor identifica a ocorrência de distorção decorrente de falha no controle interno ou de premissas ou métodos de avaliação inadequados largamente aplicados pela entidade.
- A5. Se o conjunto de distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320, existe a possibilidade de risco maior do que o risco baixo aceitável, de que eventuais distorções não detectadas, quando consideradas no conjunto das distorções acumuladas durante a auditoria, venham exceder a materialidade. Podem existir distorções não detectadas devido à presença do risco de amostragem e do risco de não amostragem (NBC TA 530, item 5(c) e (d)).
- A6. O auditor pode solicitar à administração que examine uma classe de transações, saldos contábeis ou divulgação para que a administração entenda a causa de distorção identificada pelo auditor, execute procedimentos para determinar o valor real da distorção nessa classe, e faça os ajustes apropriados nas demonstrações contábeis. Essa solicitação pode ser feita pelo auditor, por exemplo, com base na projeção de distorções identificadas em amostra de auditoria para a população inteira de onde foi extraída a amostra.

#### **Comunicação e correção de distorções** (ver itens 8 e 9)

- A7. A comunicação tempestiva de distorções ao nível apropriado da administração é importante, pois permite à administração avaliar se os itens são efetivamente distorções, informar o auditor caso não concorde, e tomar medidas quando necessário. Normalmente, o nível apropriado da administração é o que tem a responsabilidade e a autoridade para avaliar as distorções e tomar as medidas necessárias.
- A8. Leis ou regulamentos podem restringir a comunicação do auditor de certas distorções à administração, ou outros, dentro da entidade. Por exemplo, a legislação ou regulamentação pode proibir especificamente a comunicação ou outra ação que possa prejudicar uma investigação por autoridade competente de ato ilegal real ou suspeito. Em algumas circunstâncias, eventuais conflitos entre as obrigações de confidencialidade e as obrigações de comunicação do auditor podem ser complexos. Nesses casos, o auditor pode procurar assessoria legal.
- A9. A correção de todas as distorções pela administração, incluindo aquelas comunicadas pelo auditor, possibilita à administração manter livros e registros contábeis precisos e reduz os riscos de distorções relevantes de demonstrações contábeis futuras em decorrência do efeito cumulativo de distorções não corrigidas não relevantes relativas a períodos anteriores.

A10. A NBC TA 700 requer que o auditor avalie se as demonstrações contábeis foram elaboradas e apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requerimentos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação inclui a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade da administração nos julgamentos, que podem ser afetadas pelo entendimento do auditor sobre as razões da administração para não fazer as correções (NBC TA 700, item 12).

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

A11. 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.

A12. 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.

A13. Toda distorção individual é 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.

A14. 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.

A15. 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.

A16. 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 são comunicadas em documentos que contenham as demonstrações contábeis auditadas (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 Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas trata da consideração pelo auditor de outras informações sobre as quais o auditor não tem obrigação de emitir relatório, em documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas.

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.

- A17. A NBC TA 240, item 35, explica como as implicações de distorção que é, ou pode 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.
- A18. 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*

- A19. 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.
- A20. 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.

#### *Comunicação com os responsáveis pela governança (ver item 12)*

- A21. Se as distorções não corrigidas foram comunicadas para pessoa com responsabilidades administrativas, e essa pessoa também tem responsabilidades de governança, ela não precisa ser comunicada novamente para essa mesma pessoa no seu papel de governança. O auditor deve, não obstante, ficar satisfeito quanto ao fato de que a comunicação com a pessoa que tem responsabilidades administrativas venha a ser informada adequadamente a todos aqueles com quem o auditor de outra forma se comunicaria no seu papel de governança (NBC TA 260, item 13).
- A22. No caso de haver grande número de distorções individuais não relevantes não corrigidas, o auditor pode comunicar o número e o efeito monetário geral das distorções não corrigidas em vez dos detalhes de cada distorção individual não corrigida.
- A23. A NBC TA 260, item 16(c)(ii), requer que o auditor comunique aos responsáveis pela governança as representações formais solicitadas pelo auditor (item 14 desta Norma). O auditor pode discutir com os responsáveis pela governança as razões e as implicações de não corrigir as distorções, considerando a magnitude e a natureza da distorção julgadas nas circunstâncias vigentes, e possíveis implicações em relação a demonstrações contábeis futuras.

#### **Representação formal** (ver item 14)

- A24. Porque a elaboração das demonstrações contábeis requer da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança que façam ajustes às demonstrações contábeis para corrigir distorções relevantes, o auditor deve solicitar que eles forneçam representação formal sobre as distorções não corrigidas. Em algumas circunstâncias, a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança podem não acreditar que certas distorções não corrigidas são distorções. Por essa razão, eles podem querer incluir em suas representações formais palavras como: “Não concordamos que os itens ... e ... constituem distorções porque [descrição das razões].” A obtenção dessa representação, contudo, não

exime o auditor da necessidade de elaborar uma conclusão sobre o efeito das distorções não corrigidas.

**Documentação** (ver item 15)

A25. A documentação do auditor sobre distorções não corrigidas pode levar em conta:

- (a) a consideração do efeito agregado das distorções não corrigidas;
- (b) a avaliação de se o nível ou os níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação, se houver, foi excedido; e
- (c) a avaliação do efeito de distorções não corrigidas sobre índices importantes ou tendências, e do cumprimento de requerimentos legais, regulatórios e contratuais (por exemplo, cláusulas contratuais de dívidas (*covenants*)).

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.217/09

*Aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 500 – “Evidência de Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 500.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 500 – EVIDÊNCIA DE AUDITORIA**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 2
Data de vigência	3
<b>OBJETIVO</b>	4
<b>DEFINIÇÕES</b>	5
<b>REQUISITOS</b>	
Evidência de auditoria apropriada e suficiente	6
Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria	7 – 9
Seleção de itens para testes para obtenção de evidência de auditoria	10
Inconsistência ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria	11
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Evidência de auditoria apropriada e suficiente	A1 – A25
Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria	A26 – A51
Seleção de itens para testes para obtenção de evidência de auditoria	A52 – A56
Inconsistência ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria	A57

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 define o que constitui evidência de auditoria na auditoria de demonstrações contábeis e trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor.
2. Esta Norma é aplicável a toda evidência de auditoria obtida durante a auditoria. Outras normas de auditoria tratam de:
  - a) aspectos específicos da auditoria como na NBC TA 315;
  - b) evidência de auditoria a ser obtida em relação a um tópico específico (NBC TA 570);
  - c) procedimentos específicos para a obtenção de evidência de auditoria (NBC TA 520); e
  - d) a avaliação se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (NBC TA 200 e NBC TA 330).

## **Data de vigência**

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

## **Objetivo**

4. O objetivo do auditor é definir e executar procedimentos de auditoria que permitam ao auditor conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente que lhe possibilitem obter conclusões razoáveis para fundamentar a sua opinião.

## **Definições**

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

*Registros contábeis* compreendem os registros de lançamentos contábeis e sua documentação-suporte (cheques e registros de transferências eletrônicas de fundos, faturas, contratos); os livros diário, razão geral e auxiliares, as reclassificações nas demonstrações contábeis não refletidas no diário e as planilhas de trabalho, que suportem as alocações de custos, cálculos, conciliações e divulgações.

*Adequação da evidência de auditoria* é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, a sua relevância e confiabilidade para suportar as conclusões em que se fundamenta a opinião do auditor.

*Evidência de auditoria* compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião. A evidência de auditoria inclui as informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis e outras informações.

*Especialista da administração* é uma pessoa ou organização com especialização em uma área, que não contabilidade ou auditoria, cujo trabalho naquela área de especialização é utilizado pela entidade para ajudá-la na elaboração das demonstrações contábeis.

*Suficiência da evidência de auditoria* é a medida da quantidade da evidência de auditoria. A quantidade necessária da evidência de auditoria é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade da evidência de auditoria.

## **Requisitos**

### **Evidência de auditoria apropriada e suficiente**

6. O auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados às circunstâncias com o objetivo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver itens A1 a A25).

### **Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria**

7. Ao estabelecer e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria (ver itens A26 a A33).
8. Se as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria forem elaboradas com a utilização de um especialista da administração, o auditor deve, na medida necessária, levando

em conta a importância do trabalho desse especialista para os propósitos do auditor (ver itens A34 a A36):

- (a) avaliar a competência, habilidades e objetividade do especialista (ver itens A37 a A43);
- (b) obter entendimento do trabalho do especialista (ver itens A44 a A47); e
- (c) avaliar a adequação do trabalho desse especialista como evidência de auditoria para a afirmação relevante (ver item A48).

9. Ao usar informações apresentadas pela entidade, o auditor deve avaliar se as informações são suficientemente confiáveis para os seus propósitos, incluindo, como necessário nas circunstâncias:

- (a) obter evidência de auditoria sobre a exatidão e integridade das informações (ver itens A49 e A50); e
- (b) avaliar se as informações são suficientemente precisas e detalhadas para os fins da auditoria (ver item A51).

### **Seleção dos itens para testes para obtenção da evidência de auditoria**

10. Ao definir os testes de controles e os testes de detalhes, o auditor deve determinar meios para selecionar itens a serem testados que sejam eficazes para o cumprimento dos procedimentos de auditoria (ver itens A52 a A56).

### **Inconsistência ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria**

11. Se:

- (a) a evidência de auditoria obtida em uma fonte é inconsistente com a obtida em outra; ou
- (b) o auditor tem dúvidas quanto à confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria,

ele deve determinar quais modificações ou acréscimos aos procedimentos de auditoria são necessários para solucionar o assunto e deve considerar o efeito desse assunto, se houver, sobre outros aspectos da auditoria (ver item A57).

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

#### **Evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 6)**

A1. A evidência de auditoria é necessária para fundamentar a opinião e o relatório do auditor. Ela tem natureza cumulativa e é obtida principalmente a partir dos procedimentos de auditoria realizados durante o curso do trabalho. Contudo, ela também pode incluir informações obtidas de outras fontes, como auditorias anteriores (contanto que o auditor tenha determinado se ocorreram mudanças desde a auditoria anterior que possam afetar sua relevância para a atual auditoria – ver NBC TA 315, item 9) ou procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria para aceitação e continuidade de clientes. Além de outras fontes, dentro e fora da entidade, os seus registros contábeis são importantes fontes de evidência de auditoria. Além disso, informações que podem ser utilizadas como evidência de auditoria podem ter sido elaboradas com a utilização do trabalho de especialista da administração. A evidência de auditoria abrange informações que suportam e corroboram as afirmações da administração e qualquer informação que contradiga tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência

de informações (por exemplo, a recusa da administração em fornecer uma representação solicitada) é utilizada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria.

- A2. A maior parte do trabalho do auditor para formar sua opinião consiste na obtenção e avaliação da evidência de auditoria. Os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria podem incluir a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, muitas vezes em combinação, além da indagação. Embora a indagação possa fornecer importante evidência de auditoria e possa produzir evidência de distorção, a indagação, sozinha, geralmente não fornece evidência de auditoria suficiente da ausência de distorção relevante no nível da afirmação nem da eficácia operacional dos controles.
- A3. Como explicado na NBC TA 200, item 5, obtém-se segurança razoável quando o auditor obtiver evidência de auditoria apropriada e suficiente para a redução do risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião não apropriada quando as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante) a um nível aceitavelmente baixo.
- A4. A suficiência e adequação da evidência de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade da evidência de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja exigida mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tal evidência de auditoria (quanto maior a qualidade, menos evidência pode ser exigida). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, não compensa a sua má qualidade.
- A5. Adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, sua relevância e sua confiabilidade para fornecer suporte às conclusões em que se fundamenta a opinião do auditor. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que é obtida.
- A6. A NBC TA 330, item 28, exige que o auditor conclua se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. É questão de julgamento profissional determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo e, com isso, possibilitar ao auditor atingir conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião. A NBC TA 200 contém a discussão de assuntos, como a natureza dos procedimentos de auditoria, a tempestividade dos relatórios financeiros e a relação entre benefício e custo, que são fatores relevantes quando o auditor exerce o julgamento profissional e determina se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente.

#### *Fontes da evidência de auditoria*

- A7. Alguma evidência de auditoria é obtida pela execução de procedimentos de auditoria para testar os registros contábeis, por exemplo, por meio de análise e revisão, re-execução dos procedimentos seguidos no processo de elaboração das demonstrações contábeis e conciliação de tipos e aplicações relacionadas das mesmas informações. Pela execução de tais procedimentos de auditoria, o auditor pode determinar que os registros contábeis são internamente consistentes e estão de acordo com as demonstrações contábeis.
- A8. Geralmente obtém-se mais segurança com evidência de auditoria consistente obtida a partir de fontes diferentes ou de natureza diferente do que a partir de itens de evidência de auditoria considerados individualmente. Por exemplo, informações corroborativas obtidas de uma fonte independente da entidade podem aumentar a segurança que o auditor obtém da evidência de

auditoria gerada internamente, tais como a evidência existente em registros contábeis, minutas de reuniões ou representação da administração.

- A9. Entre as informações de fontes independentes da entidade que o auditor pode usar como evidência de auditoria podem estar confirmações de terceiros, relatórios de analistas e dados comparáveis sobre concorrentes (dados referenciais para benchmarking).

#### Procedimentos de auditoria para obtenção de evidência de auditoria

- A10. Como exigido e explicado adicionalmente pela NBC TA 315 e pela NBC TA 330, a evidência de auditoria para a obtenção de conclusões para fundamentar a opinião do auditor é conseguida pela execução de:

- (a) procedimentos de avaliação de riscos; e
- (b) procedimentos adicionais de auditoria, que abrangem:
  - (i) testes de controles, quando exigidos pelas normas de auditoria ou quando o auditor assim escolheu; e
  - (ii) procedimentos substantivos, inclusive testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

- A11. Os procedimentos de auditoria descritos nos itens A14 a A25 abaixo podem ser utilizados como procedimentos de avaliação de riscos, testes de controles ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que sejam aplicados pelo auditor. Como explicado na NBC TA 330, item A35, a evidência de auditoria obtida de auditorias anteriores pode, em certas circunstâncias, fornecer evidência de auditoria apropriada quando o auditor executa procedimentos de auditoria para estabelecer que a evidência de auditoria continue relevante.

- A12. A natureza e a época dos procedimentos de auditoria a serem utilizados podem ser afetadas pelo fato de que alguns dados contábeis e outras informações podem estar disponíveis apenas em forma eletrônica ou apenas em certos pontos ou períodos no tempo. Por exemplo, documentos de fonte, tais como ordens de compra e faturas, podem existir apenas em forma eletrônica quando a entidade utiliza comércio eletrônico ou podem ser descartados após a leitura ótica quando a entidade utiliza sistemas de processamento de imagem para facilitar o armazenamento e referência.

- A13. Certas informações eletrônicas podem não ser recuperáveis após um período de tempo especificado, por exemplo, se os arquivos forem modificados e se não houver cópias de segurança (backup). Portanto, o auditor pode julgar necessário, como resultado das políticas de retenção de informação da entidade, solicitar a retenção de algumas informações para sua revisão ou executar procedimentos de auditoria em um tempo em que a informação esteja disponível.

#### Inspeção

- A14. A inspeção envolve o exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo. A inspeção de registros e documentos fornece evidência de auditoria com graus variáveis de confiabilidade, dependendo de sua natureza e fonte e, no caso de registros internos e documentos, da eficácia dos controles sobre a sua produção. Um exemplo de inspeção utilizada como teste é a inspeção de registros em busca de evidência de autorização.

A15. Alguns documentos representam evidência de auditoria direta da existência de um ativo, por exemplo, um documento que constitui um instrumento financeiro, como uma ação ou título. A inspeção de tais documentos pode não fornecer necessariamente evidência de auditoria sobre propriedade ou valor. Além disso, a inspeção de um contrato executado pode fornecer evidência de auditoria relevante para a aplicação de políticas contábeis da entidade, tais como reconhecimento de receita.

A16. A inspeção de ativos tangíveis pode fornecer evidência de auditoria confiável quanto à sua existência, mas não necessariamente quanto aos direitos e obrigações da entidade ou à avaliação dos ativos. A inspeção de itens individuais do estoque pode acompanhar a observação da contagem do estoque.

#### Observação

A17. A observação consiste no exame do processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle. A observação fornece evidência de auditoria a respeito da execução de processo ou procedimento, mas é limitada ao ponto no tempo em que a observação ocorre e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar a maneira como o processo ou procedimento é executado. Ver NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados para orientação adicional sobre a observação da contagem de estoque.

#### Confirmação externa

A18. Uma confirmação externa representa evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro (a parte que confirma) ao auditor, em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia. Os procedimentos de confirmação externa frequentemente são relevantes no tratamento de afirmações associadas a certos saldos contábeis e seus elementos. Contudo, as confirmações externas não precisam se restringir apenas a saldos contábeis. Por exemplo, o auditor pode solicitar confirmação de termos de contratos ou transações da entidade com terceiros; a solicitação de confirmação pode ser planejada para perguntar se foram efetuadas quaisquer modificações no contrato e, em caso afirmativo, quais são os detalhes relevantes. Os procedimentos de confirmação externa também são utilizados para a obtenção de evidência de auditoria a respeito da ausência de certas condições, por exemplo, a ausência de acordo paralelo (*side agreement*) que possa influenciar o reconhecimento da receita. Ver NBC TA 505 para orientação adicional.

#### Recálculo

A19. O recálculo consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser realizado manual ou eletronicamente.

#### Reexecução

A20. A reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.

#### Procedimentos analíticos

A21. Os procedimentos analíticos consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos

analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos. Ver NBC TA 520 para orientação adicional.

### Indagação

- A22. A indagação consiste na busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. A indagação é utilizada extensamente em toda a auditoria, além de outros procedimentos de auditoria. As indagações podem incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais. A avaliação das respostas às indagações é parte integral do processo de indagação.
- A23. As respostas às indagações podem fornecer ao auditor informações não obtidas anteriormente ou evidência de auditoria comprobatória. Alternativamente, as respostas podem fornecer informações significativamente divergentes das informações que o auditor obteve, por exemplo, informações referentes à possibilidade da administração burlar os controles. Em alguns casos, as respostas às indagações fornecem uma base para que o auditor modifique ou realize procedimentos de auditoria adicionais.
- A24. Embora a corroboração da evidência obtida por meio da indagação muitas vezes seja de particular importância, no caso de indagações sobre a intenção da administração, a informação disponível para suportar a intenção da administração pode ser limitada. Nesses casos, o entendimento do histórico da administração na realização de intenções por ela formuladas, das razões por ela alegadas para escolher determinado curso de ação, e sua capacidade de seguir um curso de ação específico, podem fornecer informações relevantes para corroborar a evidência obtida por meio de indagação.
- A25. No que diz respeito a alguns assuntos, o auditor pode considerar necessário obter representações formais da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, para confirmar respostas a indagações verbais. Ver NBC TA 580 para orientação adicional.

### **Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria**

#### Relevância e confiabilidade (ver item 7)

- A26. Como observado no item A1, embora a evidência de auditoria seja principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria realizados durante o curso do trabalho, ela também pode incluir informações obtidas de outras fontes, por exemplo, auditorias anteriores, em certas circunstâncias, e procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria para aceitação e continuidade de clientes. A qualidade de toda evidência de auditoria é afetada pela relevância e confiabilidade das informações em que ela se baseia.

#### Relevância

- A27. A relevância trata da ligação lógica ou influência sobre a finalidade do procedimento de auditoria e, quando apropriado, a afirmação em consideração. A relevância das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria pode ser afetada pela direção do teste. Por exemplo, se a finalidade de um procedimento de auditoria é testar para verificar se há superavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar registradas pode ser um procedimento de auditoria relevante. Por outro lado, para testar se há subavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar

registradas não seria relevante, mas testar informações como desembolsos subsequentes, faturas não pagas, faturas de fornecedores e exceções apontadas nos relatórios de recebimento de mercadorias podem ser relevantes.

- A28. Um dado conjunto de procedimentos de auditoria pode fornecer evidência relevante para certas afirmações, mas não para outras. Por exemplo, a inspeção de documentos relacionados com a cobrança de contas a receber após o fim do período pode fornecer evidência de auditoria referente à existência e valorização, mas não necessariamente ao corte. Similarmente, a obtenção de evidência de auditoria referente a uma afirmação específica, por exemplo, a existência de estoque, não substitui a obtenção de evidência de auditoria referente a outra afirmação, por exemplo, a valorização desse estoque. Por outro lado, evidência de auditoria de diferentes fontes ou de diferente natureza pode ser relevante para a mesma afirmação.
- A29. Os testes de controle são definidos para avaliar a eficácia operacional dos controles na prevenção, detecção e correção de distorções relevantes no nível da afirmação. A definição de testes de controles para obtenção de evidência de auditoria inclui a identificação de condições (características ou atributos) que indiquem a realização de controle, e condições de desvio que indiquem desvios da execução apropriada. A presença ou ausência dessas condições pode então ser testada pelo auditor.
- A30. Os procedimentos são definidos para detectar distorções relevantes no nível da afirmação. Eles compreendem testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos. A definição de procedimentos substantivos inclui a identificação de condições relevantes para o propósito do teste que constituem uma distorção na afirmação relevante.

## Confiabilidade

- A31. A confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria e, portanto, da própria auditoria, é influenciada pela sua fonte e sua natureza, e as circunstâncias nas quais são obtidas, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando relevante. Portanto, generalizações sobre a confiabilidade de vários tipos de evidência de auditoria estão sujeitas a importantes exceções. Mesmo quando as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria são obtidas de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que podem afetar a sua confiabilidade. Por exemplo, informações obtidas de fonte externa independente podem não ser confiáveis se a fonte não tiver conhecimento ou se for possível que especialista da administração não tenha objetividade. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência de auditoria podem ser úteis:
- a confiabilidade da evidência de auditoria é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade;
  - a confiabilidade da evidência de auditoria gerada internamente é maior quando os controles relacionados, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, impostos pela entidade, são efetivos;
  - a evidência de auditoria obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de um controle) é mais confiável do que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação a respeito da aplicação de controle);
  - a evidência de auditoria em forma de documentos, em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo, é mais confiável do que a evidência obtida verbalmente (por exemplo, uma ata de

reunião elaborada tempestivamente é mais confiável do que uma representação verbal subsequente dos assuntos discutidos);

- a evidência de auditoria fornecida por documentos originais é mais confiável do que a evidência de auditoria fornecida por fotocópias ou fac-símiles ou por documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos de outra maneira para forma eletrônica, cuja confiabilidade pode depender dos controles sobre sua elaboração e manutenção.

A32. A NBC TA 520, item 5(a), fornece orientação adicional sobre a confiabilidade dos dados utilizados para fins de definição de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos.

A33. A NBC TA 240, item 13, trata das circunstâncias em que o auditor tem razão para crer que um documento pode não ser autêntico ou pode ter sido modificado sem que essa modificação tenha sido divulgada ao auditor.

Confiabilidade das informações apresentadas por especialista da administração (ver item 8)

A34. A elaboração das demonstrações contábeis da entidade pode exigir conhecimento especializado em outro campo que não a contabilidade ou a auditoria, como cálculos atuariais, avaliações ou dados de engenharia. A entidade pode empregar ou contratar especialistas desses campos para obter o conhecimento especializado necessário para a elaboração das demonstrações contábeis. Deixar de fazê-lo quando tal conhecimento especializado é necessário aumenta os riscos de distorção relevante.

A35. Quando as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria foram elaboradas com o uso do trabalho do especialista da administração, aplica-se a exigência do item 8 desta Norma. Por exemplo, um indivíduo ou organização pode possuir conhecimento especializado na aplicação de modelos para estimar o valor justo de títulos mobiliários para os quais não há mercado observável. Se o indivíduo ou organização aplica esse conhecimento especializado em uma estimativa que a entidade utiliza na elaboração das suas demonstrações contábeis, o indivíduo ou organização é um especialista da administração e aplica-se o item 8. Se, por outro lado, esse indivíduo ou organização meramente fornece dados de preço referentes a transações privadas não disponíveis de outra maneira para a entidade e que esta utiliza nos seus métodos de estimativa, tais informações, se utilizadas como evidência de auditoria, estão sujeitas ao item 7 desta Norma, mas não se trata de uso, pela entidade, de especialista da administração.

A36. A natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria em relação à exigência do item 8 desta Norma, podem ser afetados por assuntos como:

- a natureza e complexidade do assunto relacionado ao especialista da administração;
- os riscos de distorção relevante no assunto;
- a disponibilidade de fontes alternativas de evidência de auditoria;
- a natureza, alcance e objetivos do trabalho do especialista da administração;
- se o especialista da administração é empregado pela entidade ou é parte contratada por ela para fornecer serviços relevantes;
- a extensão em que a administração pode exercer controle ou influência sobre o trabalho do especialista da administração;

- se o especialista da administração está sujeito a padrões de desempenho técnico ou outras exigências profissionais ou da indústria;
- a natureza e extensão de quaisquer controles dentro da entidade sobre o trabalho do especialista da administração;
- o conhecimento e experiência do auditor sobre a área de atuação do especialista da administração;
- a experiência prévia do auditor com o trabalho desse especialista.

Competência, habilidade e objetividade de um especialista da administração (ver item 8(a))

A37. A competência relaciona-se com a natureza e nível de conhecimento na área de atuação do especialista da administração. As habilidades relacionam-se com a capacidade do especialista da administração para exercer essa competência nas circunstâncias. Fatores que influenciam as habilidades podem incluir, por exemplo, o local geográfico e a disponibilidade de tempo e recursos. A objetividade relaciona-se com os possíveis efeitos que tendenciosidades, conflitos de interesse ou influência que outros possam ter sobre o julgamento profissional ou de negócios do especialista da administração. A competência, habilidades e objetividade de especialista da administração e quaisquer controles da entidade sobre o trabalho desse especialista são fatores importantes em relação à confiabilidade de qualquer informação apresentada por um especialista da administração.

A38. Informações referentes à competência, habilidades e objetividade de um especialista da administração podem vir de uma variedade de fontes, como:

- experiência pessoal com trabalho anterior do especialista;
- discussões com esse especialista;
- discussões com outros que estejam familiarizados com o trabalho desse especialista;
- conhecimento das qualificações desse especialista, filiação a qual órgão profissional ou associação de classe, licença para a prática ou outras formas de reconhecimento externo;
- dissertações publicadas ou livros escritos por esse especialista;
- um especialista do auditor, se aplicável, que auxilie o auditor na obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente referente às informações apresentadas pelo especialista da administração.

A39. Assuntos relevantes para a avaliação da competência, habilidades e objetividade de um especialista da administração incluem determinar se o trabalho desse especialista está sujeito a padrões de desempenho técnico, outros requisitos profissionais ou de indústria, por exemplo, padrões éticos e outros requisitos de filiação a órgão profissional ou associação de classe, padrões de credenciamento de órgão licenciador, assim como, exigências impostas por lei ou regulamento.

A40. Outros assuntos que podem ser relevantes incluem:

- a relevância da competência do especialista da administração para o assunto para o qual o trabalho desse especialista será utilizado, incluindo áreas de especialização no campo desse especialista. Por exemplo, um atuário específico pode se especializar em seguros de propriedade e acidentes, mas ter conhecimento especializado limitado no que se refere a cálculos de pensão;

- a competência do especialista da administração no que se refere a exigências contábeis relevantes, por exemplo, conhecimento de premissas e métodos, inclusive modelos, quando aplicável, que sejam compatíveis com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- se eventos inesperados, mudanças nas condições ou a evidência de auditoria obtida dos resultados dos procedimentos de auditoria indicam que pode ser necessário reconsiderar a avaliação inicial da competência, habilidades e objetividade do especialista da administração à medida que a auditoria avança.

A41. Uma ampla gama de situações pode ameaçar a objetividade, por exemplo, ameaças de interesse próprio, de defesa dos interesses da entidade, de familiaridade, de auto-revisão e de intimidação. Salvaguardas podem reduzir tais ameaças e podem ser criadas por estruturas externas (por exemplo, a profissão do especialista da administração, legislação ou regulamentação) ou pelo ambiente de trabalho do especialista da administração (por exemplo, políticas e procedimentos de controle de qualidade).

A42. Embora salvaguardas não possam eliminar todas as ameaças à objetividade do especialista da administração, ameaças como a de intimidação podem ter menos importância para um especialista contratado pela entidade do que para um especialista empregado pela entidade, e a eficácia de salvaguardas como políticas e procedimentos de controle pode ser maior. Como a ameaça à objetividade criada pelo fato de ser empregado da entidade sempre estará presente, normalmente não se pode considerar mais provável que um especialista empregado pela entidade seja mais objetivo do que outros empregados da entidade.

A43. Na avaliação da objetividade de especialista contratado pela entidade, pode ser relevante discutir com a administração e o especialista, quaisquer interesses e relacionamentos que possam criar ameaças à objetividade do especialista e quaisquer salvaguardas aplicáveis, inclusive quaisquer exigências profissionais que se apliquem ao especialista e avaliar se as salvaguardas são apropriadas. Interesses e relacionamentos criadores de ameaças podem incluir:

- interesses financeiros;
- relacionamentos comerciais e pessoais;
- prestação de outros serviços.

Obtenção de entendimento do trabalho do especialista da administração (ver item 8(b))

A44. O entendimento do trabalho do especialista da administração inclui o entendimento da área de especialização relevante. O entendimento da área de especialização relevante pode ser obtido em conjunto com a determinação de se o auditor possui conhecimento especializado para avaliar o trabalho do especialista da administração ou se o auditor precisa de especialista para essa finalidade (ver NBC TA 620).

A45. Aspectos da área de atuação do especialista da administração relevantes para o entendimento do auditor podem incluir:

- se a área do especialista tem setores de especialização que sejam relevantes para a auditoria;
- se são aplicáveis padrões profissionais ou de outro tipo e exigências regulatórias ou jurídicas;

- quais premissas e métodos são utilizados pelo especialista da administração e se eles são geralmente aceitos na área do especialista e apropriados para fins de demonstrações contábeis;
- a natureza dos dados internos e externos ou das informações que o especialista do auditor utiliza.

A46. No caso de especialista da administração contratado pela entidade, geralmente há uma carta de contratação ou outra forma escrita de acordo entre a entidade e esse especialista. A avaliação desse acordo durante a obtenção do entendimento do trabalho do especialista da administração pode ajudar o auditor a determinar, para fins de auditoria, a adequação dos seguintes aspectos:

- a natureza, alcance e objetivos do trabalho desse especialista;
- as respectivas funções e responsabilidades da administração e desse especialista; e
- a natureza, época e extensão da comunicação entre a administração e esse especialista, inclusive a forma de qualquer relatório a ser fornecido por esse especialista.

A47. No caso de especialista da administração empregado pela entidade, é menos provável que exista um acordo escrito desse tipo. As indagações junto ao especialista e outros membros da administração podem ser a forma mais apropriada de obtenção do entendimento necessário ao auditor.

Avaliação da adequação do trabalho do especialista da administração (ver item 8(c))

A48. Considerações durante a avaliação do trabalho do especialista da administração como evidência de auditoria para a afirmação relevante podem incluir:

- a relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões desse especialista, sua consistência com outras evidências de auditoria, e se elas foram apropriadamente refletidas nas demonstrações contábeis;
- se o trabalho desse especialista envolve a utilização de premissas e métodos significativos, a relevância e razoabilidade dessas premissas e métodos; e
- se o trabalho desse especialista envolve uso significativo de dados-fonte, a relevância, integridade e exatidão desses dados-fonte.

Informações apresentadas pela entidade e utilizadas para as finalidades do auditor (ver item 9(a) e (b))

A49. Para que o auditor obtenha evidência de auditoria confiável, as informações apresentadas pela entidade que sejam utilizadas para a execução dos procedimentos de auditoria precisam ser suficientemente completas e exatas. Por exemplo, a eficácia de auditar a receita pela aplicação de preços-padrão a registros de volume de vendas é afetada pela exatidão da informação de preços e a integridade e exatidão dos dados de volume de vendas. Similarmente, se o auditor pretende testar uma população (por exemplo, pagamentos) para verificar certa característica (por exemplo, autorização), os resultados do teste serão menos confiáveis se a população, na qual os itens selecionados para teste, não estiver completa.

A50. A obtenção de evidência de auditoria a respeito da exatidão e integridade de tais informações pode ser realizada conjuntamente com o procedimento efetivo de auditoria aplicado às informações, quando a obtenção de tal evidência for parte integrante do procedimento de

auditoria em si. Em outras situações, o auditor pode ter obtido evidência de auditoria da exatidão e integridade de tais informações testando controles sobre a elaboração e manutenção de tais informações. Em algumas situações, porém, o auditor pode determinar que procedimentos adicionais de auditoria são necessários.

A51. Em alguns casos, o auditor pode pretender utilizar informações apresentadas pela entidade para outros fins de auditoria. Por exemplo, o auditor pode pretender utilizar medidas de desempenho da entidade para fins de procedimentos analíticos ou utilizar informações da entidade apresentadas para atividades de monitoramento, tais como relatório de auditoria interna. Em tais casos, a adequação da evidência de auditoria obtida é afetada pelo fato de as informações serem ou não suficientemente precisas ou detalhadas para as finalidades do auditor. Por exemplo, medidas de desempenho utilizadas pela administração podem não ser precisas o suficiente para a detecção de distorções relevantes.

#### **Seleção de itens para testes para obtenção de evidência de auditoria** (ver item 10)

A52. Um teste eficaz fornece evidência de auditoria apropriada na medida em que, considerada com outra evidência de auditoria obtida ou a ser obtida, será suficiente para as finalidades do auditor. Ao selecionar itens a serem testados, o item 7 exige que o auditor determine a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria; outro aspecto da eficácia (suficiência) é uma consideração importante na seleção de itens a serem testados. Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são:

- (a) seleção de todos os itens (exame de 100%);
- (b) seleção de itens específicos; e
- (c) amostragem de auditoria.

A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada dependendo das circunstâncias específicas, por exemplo, os riscos de distorção relevante relacionados à afirmação que está sendo testada, e a praticidade e eficiência dos diferentes meios.

#### Seleção de todos os itens

A53. O auditor pode decidir que será mais apropriado examinar toda a população de itens que constituem uma classe de transações ou saldo contábil (ou um estrato dentro dessa população). É improvável um exame de 100% no caso de testes de controles; contudo, é mais comum para testes de detalhes. Um exame de 100% pode ser apropriado quando, por exemplo:

- a população constitui um número pequeno de itens de grande valor;
- há um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente; ou
- a natureza repetitiva de um cálculo ou outro processo executado automaticamente por sistema de informação torna um exame de 100% eficiente quanto aos custos.

#### Seleção de itens específicos

A54. O auditor pode decidir selecionar itens específicos de uma população. Ao tomar essa decisão, fatores que podem ser relevantes incluem o entendimento da entidade pelo auditor, os riscos avaliados de distorção relevante e as características da população que está sendo testada. A

seleção com base em julgamento de itens específicos está sujeita ao risco de não amostragem. Itens específicos selecionados podem incluir:

- valor alto ou itens-chave. O auditor pode decidir selecionar itens específicos dentro de uma população porque eles têm valor elevado ou exibem alguma característica, por exemplo, itens suspeitos, não usuais, particularmente propensos a risco ou que tenham histórico de erro;
- todos os itens acima de certo valor. O auditor pode decidir examinar itens cujos valores registrados excedam certo valor, de modo a verificar uma grande proporção do valor total de uma classe de transações ou saldo contábil;
- itens para obtenção de informação. O auditor pode examinar itens para obter informações sobre assuntos como a natureza da entidade ou a natureza de transações.

A55. Embora o exame seletivo de itens específicos de uma classe de transações ou saldo contábil frequentemente seja um meio eficiente de obter evidência de auditoria, não constitui amostragem em auditoria. Os resultados de procedimentos de auditoria aplicados a itens selecionados dessa maneira não podem ser projetados para a população inteira; portanto, o exame seletivo de itens específicos não fornece evidência de auditoria referente ao restante da população.

#### Amostragem em auditoria

A56. A amostragem em auditoria destina-se a possibilitar conclusões a serem tiradas de uma população inteira com base no teste de amostragem extraída dela. A amostragem em auditoria é discutida na NBC TA 530.

#### **Inconsistência ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria (ver item 11)**

A57. A obtenção de evidência de auditoria de fontes diferentes ou de natureza diferente pode indicar que um item individual da evidência de auditoria não é confiável, como quando a evidência de auditoria obtida em uma fonte é incompatível com a evidência obtida em outra. Pode ser esse o caso, por exemplo, quando respostas a indagações junto à administração, auditoria interna e outros são inconsistentes ou quando respostas a indagações feitas aos responsáveis pela governança para corroborar as respostas às indagações feitas à administração forem inconsistentes com a resposta da administração. A NBC TA 230, item 11, inclui uma exigência de documentação específica se o auditor identificou informação que seja incompatível com a conclusão final do auditor referente a um assunto significativo.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.218/09

*Aprova a NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 501 – “Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 501.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA 501 – EVIDÊNCIA DE AUDITORIA – CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS PARA ITENS SELECIONADOS

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Data de vigência	2
<b>OBJETIVO</b>	3
<b>REQUISITOS</b>	
Estoque	4 – 8
Litígios e reclamações	9 – 12
Informações por segmento	13
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Estoque	A1 – A16
Litígios e reclamações	A17 – A25
Informações por segmento	A26 – A27

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 das considerações específicas do auditor para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, em conformidade com a NBC TA 330, NBC TA 500 e outras normas relevantes com relação a certos aspectos da conta “Estoque” do ativo, assim como aos litígios e reclamações, envolvendo a entidade, e informações por segmentos na auditoria das demonstrações contábeis.

### **Data de vigência**

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

## **Objetivo**

3. O objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a:
  - (a) existência e condições do estoque;
  - (b) totalidade dos litígios e reclamações envolvendo a entidade; e

- (c) apresentação e divulgação de informações por segmentos em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

## **Requisitos**

### **Estoque**

- 4. Se o estoque for relevante para as demonstrações contábeis, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a existência e as condições do estoque mediante:
  - (a) acompanhamento da contagem física dos estoques, a não ser que seja impraticável, para (ver itens A1 a A3):
    - (i) avaliar as instruções e os procedimentos da administração para registrar e controlar os resultados da contagem física dos estoques da entidade (ver item A4);
    - (ii) observar a realização dos procedimentos de contagem pela administração (ver item A5);
    - (iii) inspecionar o estoque (ver item A6); e
    - (iv) executar testes de contagem (ver itens A7 e A8); e
  - (b) execução de procedimentos de auditoria nos registros finais de estoque da entidade para determinar se refletem com precisão os resultados reais da contagem de estoque.
- 5. Se a contagem física dos estoques for realizada em outra data que não a data das demonstrações contábeis, o auditor deve, além dos procedimentos exigidos pelo item 4, executar procedimentos para obter evidência de auditoria de que as variações no estoque entre a data da contagem e a data das demonstrações contábeis estão adequadamente registradas (ver itens A9 a A11).
- 6. Se o auditor não puder estar presente na contagem física dos estoques, devido a imprevistos, ele deve efetuar ou observar algumas contagens físicas, em uma data alternativa, e executar procedimentos de auditoria sobre transações ocorridas entre as duas datas.
- 7. Se o acompanhamento da contagem física dos estoques for impraticável, o auditor deve aplicar procedimentos alternativos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à existência e às condições do estoque. Se isso não for possível, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria, de acordo com a NBC TA 705 que trata das modificações no relatório do auditor (ver também itens A12 a A14 desta Norma).
- 8. Se o estoque custodiado e controlado por terceiros for relevante para as demonstrações contábeis, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à existência e as condições do estoque executando uma ou as duas possibilidades a seguir:
  - (a) solicitar confirmação do terceiro quanto às quantidades e condições do estoque mantido por esse terceiro em nome da entidade (ver item A15);
  - (b) executar inspeção ou outro procedimento de auditoria apropriado nas circunstâncias (ver item A16).

### **Litígios e reclamações**

9. O auditor deve definir e executar os procedimentos de auditoria de modo a identificar litígios e reclamações envolvendo a entidade, que possam gerar um risco de distorção relevante, incluindo (ver itens A17 a A19):
  - (a) indagação à administração e, conforme o caso, a outros dentro da entidade, incluindo consultores jurídicos internos;
  - (b) revisão das atas de reuniões dos responsáveis pela governança e correspondência entre a entidade e os seus consultores jurídicos externos; e
  - (c) revisão das contas de despesas legais (ver item A20).
10. Se o auditor identifica um risco de distorção relevante com relação a litígios ou reclamações identificados, ou quando os procedimentos de auditoria executados indicam que outros litígios ou reclamações poderiam existir, o auditor deve, além dos procedimentos requeridos pelas outras normas de auditoria, comunicar-se diretamente com os consultores jurídicos externos da entidade. O auditor deve fazer isso por meio de circularização (carta de indagação aos advogados), elaborada pela administração e enviada pelo auditor, solicitando aos consultores jurídicos externos da entidade que se comuniquem diretamente com o auditor. Se a lei, o regulamento, ou o respectivo órgão jurídico proibir que a consultoria jurídica externa da entidade comunique-se diretamente com o auditor, o auditor deve executar procedimentos alternativos de auditoria (ver itens A21 a A25).
11. De acordo com a NBC TA 705, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria, se:
  - (a) administração recusa dar permissão ao auditor para se comunicar ou se reunir com a consultoria jurídica externa da entidade, ou a consultoria jurídica externa da entidade recusa-se a responder apropriadamente à carta de indagação, ou é proibida de responder; e
  - (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente ao executar procedimentos alternativos de auditoria.

#### Representações formais

12. O auditor deve solicitar que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança forneçam representações formais de que todos os reais ou possíveis litígios e reclamações conhecidos, cujos efeitos devem ser levados em consideração durante a elaboração das demonstrações contábeis, foram divulgados para o auditor, assim como contabilizados e divulgados de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

#### Informações por segmento

13. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à apresentação e à divulgação de informações por segmento, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável mediante (ver item A26):
  - (a) obtenção de entendimento dos métodos utilizados pela administração para determinar as informações por segmento e (ver item A27):
    - (i) avaliação se esses métodos resultam na divulgação de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
    - (ii) quando for apropriado, testar a aplicação desses métodos; e

- (b) execução de procedimentos analíticos ou outro procedimento de auditoria apropriado nas circunstâncias.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Estoque**

Acompanhamento da contagem física dos estoques (ver item 4(a))

A1. A administração normalmente define os procedimentos, segundo os quais o estoque é contado fisicamente, ao menos uma vez por ano, para servir de base para a elaboração das demonstrações contábeis e, quando aplicável, para determinar a confiabilidade do sistema de controle permanente de estoque da entidade.

A2. O acompanhamento da contagem física dos estoques envolve:

- inspeção do estoque para determinar a existência e avaliar as condições e execução de teste de contagem;
- observação do cumprimento das instruções da administração e da execução de procedimentos para registrar e controlar os resultados da contagem física dos estoques; e
- obtenção de evidência de auditoria quanto à confiabilidade dos procedimentos de contagem da administração.

Esses procedimentos podem servir como teste de controle ou de procedimentos substantivos, dependendo da avaliação de riscos do auditor, da abordagem planejada e dos procedimentos específicos realizados.

A3. Assuntos relevantes no planejamento do acompanhamento da contagem física dos estoques (ou na definição e na execução dos procedimentos de auditoria de acordo com os itens 4 a 8 desta Norma), incluindo, por exemplo:

- os riscos de distorção relevante relacionados com o estoque;
- a natureza do controle interno relacionado com o estoque;
- se é esperado que sejam definidos procedimentos adequados e emitidas instruções adequadas para a contagem física dos estoques;
- a época da contagem física dos estoques;
- se a entidade mantém sistema de controle permanente de estoque;
- os locais onde o estoque é mantido, incluindo a materialidade do estoque e os riscos de distorção relevante em locais diferentes, ao decidir em qual local o acompanhamento é apropriado. A NBC TA 600 dispõe sobre o envolvimento de outros auditores e, dessa forma, de como ele pode ser relevante se esse envolvimento estiver relacionado com o acompanhamento da contagem física dos estoques em um local distante;
- se a ajuda de especialista é necessária. A NBC TA 620 trata do uso de especialista para ajudar o auditor a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Avaliação das instruções e dos procedimentos da administração (ver item 4(a)(i))

A4. Assuntos relevantes para a avaliação das instruções e dos procedimentos da administração para o registro e o controle da contagem física dos estoques, incluindo se abordam, por exemplo:

- a aplicação de atividades de controle apropriadas, por exemplo, controle das etiquetas de contagem (ou outras formas de controle similar) utilizadas e não utilizadas e procedimentos de contagem e recontagem;
- a cuidadosa identificação do estágio em que se encontra o produto em processo, assim como, de itens sem movimentação, obsoletos ou danificados e estoques de propriedade de terceiros, por exemplo, produtos em consignação;
- os procedimentos usados para estimar quantidades físicas, quando aplicável, como, por exemplo, pode ser necessário para avaliar a quantidade física de uma pilha de carvão;
- controle do movimento do estoque entre áreas e o envio/ recebimento de estoque antes e depois da data de corte.

Observação da realização dos procedimentos da contagem da administração (ver item 4(a)(ii))

A5. A observação da realização dos procedimentos da contagem da administração, por exemplo, aqueles relativos ao controle do movimento do estoque antes, durante e depois da contagem, ajuda o auditor a obter evidência de auditoria de que as instruções da administração e os procedimentos de contagem estão adequadamente definidos e implementados. Além disso, o auditor pode obter cópias de informação de corte, como, por exemplo, detalhes da movimentação do estoque, para ajudar o auditor a realizar procedimentos de auditoria sobre a contabilização dessa movimentação em data posterior.

Inspeção do estoque (ver item 4(a)(iii))

A6. A inspeção do estoque, ao acompanhar sua contagem física, ajuda o auditor a averiguar a existência do estoque (embora não necessariamente a sua propriedade), e a identificar, por exemplo, estoques obsoletos, danificados ou sem movimentação.

Execução de testes de contagem (ver item 4(a)(iv))

A7. Executar testes de contagem, por exemplo, mediante o rastreamento de itens selecionados dos registros de contagem da administração para o estoque físico e o rastreamento de itens selecionados do estoque físico para os registros de contagem da administração, fornece evidência de auditoria quanto à integridade e a precisão desses registros.

A8. Além de registrar os testes de contagem do auditor, a obtenção de cópias completas dos registros da administração de contagem física do estoque, ajuda o auditor a executar os procedimentos subsequentes de auditoria para determinar se os registros finais de estoque da entidade refletem com precisão os resultados reais da contagem de estoque.

Contagem física dos estoques realizada em data diferente da data das demonstrações contábeis (ver item 5)

A9. Por motivos práticos, a contagem física dos estoques pode ser realizada em data ou datas diferentes da data das demonstrações contábeis. Isso pode ser feito independentemente do fato da administração determinar quantidades de estoque mediante contagem física dos estoques ou pela manutenção de sistema de controle permanente de estoque. Nos dois casos, a eficácia da definição, da implementação e da manutenção dos controles das variações no estoque

determina se a realização da contagem física dos estoques em outra data, ou datas, que não a data das demonstrações contábeis é apropriada para fins de auditoria. A NBC TA 330 determina os requisitos e fornece orientação para os procedimentos substantivos executados em uma data intermediária (ver itens 22 e 23 da NBC TA 330).

- A10. Quando um sistema de controle permanente de estoque é mantido, a administração pode executar contagens físicas, ou outros testes, para determinar a confiabilidade da informação sobre a quantidade do estoque incluída nesses registros. Em alguns casos, a administração ou o auditor pode identificar as diferenças entre os registros do controle permanente e as quantidades reais do estoque físico disponível; isso pode indicar que os controles das variações no estoque não estejam operando de maneira efetiva.
- A11. Assuntos relevantes a serem considerados ao definir os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria sobre se as variações nas quantidades do estoque entre a data ou datas de contagem e os registros finais de estoque estão apropriadamente registradas incluem:
- se os registros de controle de estoque permanente estão adequadamente ajustados;
  - confiabilidade nos registros do controle de estoque permanente da entidade;
  - razões das diferenças significativas entre as informações obtidas durante a contagem física e os registros de controle do estoque permanente.

Acompanhamento da contagem física dos estoques é impraticável (ver item 7)

- A12. Em alguns casos, o acompanhamento da contagem física dos estoques pode ser impraticável. Isso pode acontecer devido a fatores como a natureza e a localização do estoque, por exemplo, quando o estoque fica em um local que pode apresentar alguma ameaça à segurança do auditor. O assunto de inconveniência geral para o auditor, contudo, não é suficiente para fundamentar a decisão do auditor de que o acompanhamento é impraticável. Além disso, conforme explicado na NBC TA 200, item A48, o assunto de dificuldade, tempo ou custo envolvido, por si só, não constituem base válida para o auditor omitir um procedimento de auditoria para o qual não há alternativa, ou para ficar satisfeito com uma evidência de auditoria que não seja totalmente convincente.
- A13. Em alguns casos, onde o acompanhamento é impraticável, procedimentos alternativos de auditoria, por exemplo, inspeção da documentação da venda subsequente de itens específicos do estoque adquiridos ou comprados antes da contagem física dos estoques pode fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à existência e condição do estoque.
- A14. Em outros casos, contudo, pode não ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, com relação à existência e condição do estoque, mediante a execução de procedimentos alternativos de auditoria. Em tais casos, a NBC TA 705, item 13, requer que o auditor modifique a opinião no relatório de auditoria como resultado de limitação de alcance.

Estoque sob custódia e controle de terceiros

Confirmação (ver item 8(a))

- A15. A NBC TA 505 estabelece requisitos e fornece orientação para a execução de procedimentos de confirmação externa.

Outros procedimentos de auditoria (ver item 8(b))

A16. Dependendo das circunstâncias, por exemplo, quando as informações obtidas geram dúvidas quanto à integridade e objetividade do terceiro, o auditor pode considerar apropriado executar outros procedimentos de auditoria substituindo ou acrescentando à confirmação com o terceiro. Exemplos de outros procedimentos de auditoria incluem:

- acompanhar, ou providenciar para que outro auditor acompanhe a contagem física dos estoques de terceiros, se praticável;
- obter relatório do outro auditor, ou relatório do auditor do custodiante sobre a adequação do controle interno do terceiro, para se assegurar que o estoque seja devidamente contado e adequadamente protegido;
- inspecionar a documentação relacionada com o estoque mantido por terceiros, como por exemplo, os recibos de almoxarifado;
- solicitar confirmação de outras partes, quando o estoque tiver sido penhorado como garantia.

### **Litígios e reclamações**

Totalidade de litígios e reclamações (ver item 9)

A17. Litígios e reclamações envolvendo a entidade podem ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis e, assim, pode-se requerer que sejam divulgados ou contabilizados nas demonstrações contábeis.

A18. Além dos procedimentos identificados no item 9, outros procedimentos relevantes incluem, por exemplo, o uso de informações obtidas mediante procedimentos de avaliação de risco realizados como parte do processo para o entendimento da entidade e de seu ambiente, para ajudar o auditor a conhecer litígios e reclamações que envolvam a entidade.

A19. A evidência de auditoria obtida com a finalidade de identificar litígios e reclamações que possam dar lugar a um risco de distorção relevante também pode fornecer evidência de auditoria com relação a outras considerações relevantes, como por exemplo, avaliação ou medição relacionadas com litígios e reclamações. A NBC TA 540 estabelece requisitos e fornece orientação relevante para a consideração do auditor sobre litígios e reclamações que exigem estimativas contábeis ou divulgações relacionadas nas demonstrações contábeis.

Revisão das contas de despesas de natureza legal (ver item 9(c))

A20. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode julgar apropriado examinar documentos-fonte relacionados, como, por exemplo, faturas relacionadas com despesas de natureza legal como parte da sua revisão dessas contas de despesas legais.

Comunicação com a consultoria jurídica externa da entidade (ver itens 10 e 11)

A21. A comunicação direta com a consultoria jurídica externa da entidade ajuda o auditor a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os litígios e reclamações, potencialmente relevantes, são conhecidos e se as estimativas da administração sobre as implicações financeiras, incluindo custos, são razoáveis.

A22. Em alguns casos, o auditor pode buscar comunicação direta com a consultoria jurídica externa da entidade, por meio de carta de indagação genérica. Para esse fim, a carta de indagação genérica solicita à consultoria jurídica externa da entidade que informe o auditor sobre

quaisquer litígios e reclamações de que a consultoria tem conhecimento, juntamente com a avaliação do resultado dos litígios e das reclamações, e a estimativa das implicações financeiras, incluindo os custos envolvidos.

A23. Se for considerado improvável que a consultoria jurídica externa da entidade responda de modo apropriado à carta de indagação genérica, por exemplo, se o órgão profissional ao qual o assessor jurídico externo pertence proibir que essa carta seja respondida, o auditor pode buscar comunicação direta por meio de carta de indagação específica. Para esse fim, a carta de indagação específica inclui:

- (a) lista de litígios e reclamações;
- (b) quando disponível, a avaliação da administração sobre o resultado de cada um dos litígios e das reclamações identificadas e a estimativa das implicações financeiras, incluindo os custos envolvidos; e
- (c) solicitação para que o assessor jurídico externo da entidade confirme se as avaliações da administração são razoáveis e forneça para o auditor mais informações, se a lista for considerada pelo assessor jurídico externo da entidade como incompleta ou incorreta.

A24. Em certas circunstâncias, o auditor também pode julgar necessário reunir-se com o assessor jurídico externo da entidade para discutir sobre o resultado provável dos litígios ou das reclamações. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando:

- o auditor determina que o assunto é um risco significativo;
- o assunto é complexo;
- existe desacordo entre a administração e o assessor jurídico externo da entidade.

Normalmente, essas reuniões requerem a permissão da administração e são realizadas com a presença de representante da administração.

A25. Em conformidade com a NBC TA 700, item 42, o auditor não deve emitir e datar o seu relatório de auditoria independente antes da data em que ele obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis. A evidência de auditoria quanto ao estágio dos litígios e das reclamações até a data do relatório do auditor independente pode ser obtida mediante indagação à administração, incluindo assessores jurídicos internos, responsáveis pelos assuntos relevantes. Em algumas circunstâncias, o auditor pode precisar obter informação atualizada sobre a consultoria jurídica externa da entidade.

### **Informações por segmento (ver item 13)**

A26. Dependendo da estrutura de relatório financeiro aplicável, pode ser que a entidade deva ou tenha permissão de divulgar informações por segmento nas demonstrações contábeis. A responsabilidade do auditor com relação à apresentação e à divulgação das informações por segmento está relacionada às demonstrações contábeis como um todo. Conseqüentemente, não é exigido do auditor a execução de procedimentos de auditoria que seriam necessários para expressar uma opinião sobre as informações por segmento apresentadas isoladamente.

Entendimento dos métodos utilizados pela administração (ver item 13(a))

A27. Dependendo das circunstâncias, exemplos de assuntos que podem ser relevantes na obtenção de entendimento dos métodos usados pela administração para determinar as informações por

segmento e se é provável que tais métodos resultem em divulgação de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável incluem:

- vendas, transferências e encargos entre segmentos, assim como a eliminação de valores entre segmentos;
- comparações com orçamentos e outros resultados esperados, por exemplo, lucros operacionais como porcentagem das vendas;
- alocação de ativos e custos entre os segmentos;
- consistência com períodos anteriores e a adequação das divulgações com relação às inconsistências.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.219/09

*Aprova a NBC TA 505 – Confirmações Externas.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 505 – “Confirmações Externas”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 505.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 505 – CONFIRMAÇÕES EXTERNAS**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Procedimentos de confirmação externa para obtenção de evidência de auditoria	2 – 3
Data de vigência	4
<b>OBJETIVO</b>	5
<b>DEFINIÇÕES</b>	6
<b>REQUISITOS</b>	
Procedimentos de confirmação externa	7
Recusa da administração em permitir que o auditor envie solicitações de confirmação	8 – 9
Resultado dos procedimentos de confirmação externa	10 – 14
Confirmação negativa	15
Avaliação da evidência obtida	16
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Procedimentos de confirmação externa	A1 – A7
Recusa da administração em permitir que o auditor envie solicitações de confirmação	A8 – A10
Resultado dos procedimentos de confirmação externa	A11 – A22
Confirmação negativa	A23
Avaliação da evidência obtida	A24 – A25

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 do uso de procedimentos de confirmação externa pelo auditor de acordo com os requisitos da NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados e da NBC TA 500 – Evidência de Auditoria. Ela não aborda indagações relativas a litígio e reclamações que são tratadas na NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados.

### **Procedimentos de confirmação externa para obtenção de evidência de auditoria**

2. A NBC TA 500, item A5, indica que a confiabilidade da evidência de auditoria é influenciada pela fonte e por sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que é obtida. Esta Norma inclui, também, as seguintes generalizações aplicáveis à evidência de auditoria:

- a evidência de auditoria é mais confiável quando é obtida de fontes independentes externas à entidade;
- a evidência de auditoria obtida diretamente pelo auditor é mais confiável que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência;
- a evidência de auditoria é mais confiável quando está na forma de documento, seja em papel, no formato eletrônico ou outro meio.

Consequentemente, dependendo das circunstâncias da auditoria, a evidência de auditoria na forma de confirmações externas recebidas diretamente pelo auditor das partes que confirmam pode ser mais confiável que a evidência gerada internamente pela entidade. Esta Norma tem a finalidade de ajudar o auditor a definir e executar procedimentos de confirmação externa para obtenção de evidência de auditoria relevante e confiável.

3. Outras normas de auditoria reconhecem a importância das confirmações externas como evidência de auditoria, por exemplo:

- A NBC TA 330 trata da responsabilidade do auditor em elaborar e endereçar respostas gerais aos riscos de distorções relevantes avaliados no nível de demonstrações contábeis, e de definir e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão baseiam-se nos riscos de distorções relevantes avaliados no nível de afirmações e respondem a eles (NBC TA 330, itens 5 e 6). Além disso, a NBC TA 330 requer que, independentemente dos riscos de distorções relevantes avaliados, o auditor defina e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos contábeis e divulgações relevantes. O auditor deve, também, considerar se os procedimentos de confirmação externa devem ser executados como procedimentos substantivos de auditoria (NBC TA 330, itens 18 e 19).
- A NBC TA 330 (item 7(b)) requer que o auditor obtenha evidência de auditoria mais persuasiva quanto mais alto o risco avaliado pelo auditor. Para isso, o auditor pode aumentar a quantidade de evidência ou obter evidências que sejam mais relevantes ou confiáveis, ou os dois. Por exemplo, o auditor pode dar mais ênfase na obtenção de evidências diretamente de terceiros ou na obtenção de evidências que corroborem diversas fontes independentes. A NBC TA 330, item 53, indica, também, que os procedimentos de confirmação externa podem ajudar o auditor a obter evidência de auditoria com alto nível de confiabilidade que o auditor precisa para responder a riscos significativos de distorção relevante, devidos a fraude ou erro.
- A NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item A37, indica que o auditor pode solicitar confirmação para obter informações adicionais corroborativas como resposta para endereçar os riscos avaliados de distorção relevante devido à fraude no nível de afirmações.
- A NBC TA 500, item A8, indica que as informações obtidas de fonte independente da entidade, como confirmações externas, podem aumentar a segurança que o auditor obtém de evidências existentes nos registros contábeis ou de representações feitas pela administração.

## **Data de vigência**

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

## **Objetivo**

5. O objetivo do auditor, ao usar procedimentos de confirmação externa, é planejar e executar tais procedimentos para obter evidência de auditoria relevante e confiável.

## **Definições**

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

*Confirmação externa* é a evidência de auditoria obtida como resposta por escrito direta para o auditor de um terceiro (a parte que confirma), em papel, no formato eletrônico ou outro meio.

*Solicitação de confirmação positiva* é a solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor indicando se concorda ou discorda das informações na solicitação, ou forneça as informações solicitadas.

*Solicitação de confirmação negativa* é a solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor somente se discorda das informações fornecidas na solicitação.

*Resposta não recebida* é quando a parte que confirma não responde ou não responde de maneira completa, a uma solicitação de confirmação positiva, ou a devolução de uma solicitação de confirmação não entregue (devolução pelo correio, por exemplo, para um destinatário não localizado).

Exceção é a resposta que indica uma diferença entre as informações para as quais se solicitou confirmação ou diferença entre os registros da entidade e as informações fornecidas pela parte que confirma.

## **Requisitos**

### **Procedimentos de confirmação externa**

7. Ao usar procedimentos de confirmação externa, o auditor deve manter o controle sobre as solicitações de confirmação externa, incluindo:
  - (a) determinação das informações a serem confirmadas ou solicitadas (ver item A1);
  - (b) seleção da parte que confirma apropriada para confirmação (ver item A2);
  - (c) definição das solicitações de confirmação, assegurando-se que as solicitações estão devidamente endereçadas e que contenham as informações para retorno das respostas diretamente ao auditor (ver itens A3 a A6); e
  - (d) envio das solicitações, incluindo 2º pedido, quando aplicável, para a parte que confirma (ver item A7).

### **Recusa da administração em permitir que o auditor envie solicitações de confirmação**

8. No caso da administração se recusar a permitir que o auditor envie solicitações de confirmação, o auditor deve:

- (a) indagar sobre as razões da recusa da administração e procurar evidência de auditoria sobre sua validade e razoabilidade (ver item A8);
  - (b) avaliar as implicações da recusa da administração na avaliação do auditor dos riscos significativos de distorção relevante, incluindo o risco de fraude, e sobre a natureza, época e extensão de outros procedimentos de auditoria (ver item A9); e
  - (c) executar procedimentos alternativos de auditoria definidos para obter evidência de auditoria relevante e confiável (ver item A10).
9. Se o auditor concluir que a recusa em permitir o envio de solicitações de confirmação não é razoável, ou não conseguir obter evidência de auditoria relevante e confiável por meio de procedimentos alternativos de auditoria, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança de acordo com a NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 16. O auditor deve, também, determinar as implicações para a auditoria e para a opinião do auditor de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente.

### **Resultado dos procedimentos de confirmação externa**

#### Confiabilidade das respostas às solicitações de confirmação

10. Se o auditor identificar fatores que dão origem a dúvidas sobre a confiabilidade da resposta a uma solicitação de confirmação, o auditor deve obter evidência adicional de auditoria para resolver essas dúvidas (ver itens A11 a A16).
11. Se o auditor determinar que uma resposta a uma solicitação de confirmação não é confiável, o auditor deve avaliar as implicações na avaliação dos riscos significativos de distorção relevante, incluindo o risco de fraude, e sobre a natureza, época e extensão relacionada a outros procedimentos de auditoria (ver item A17).

#### Resposta não recebida

12. Para cada resposta não recebida, o auditor deve executar procedimentos alternativos de auditoria para obter evidência de auditoria relevante e confiável (ver itens A18 e A19). [\(Retificação publicada no D.O.U. de 4.11.10, Seção I, pág. 185\)](#)

Quando uma resposta a uma solicitação de confirmação positiva é necessária para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente

13. Se o auditor determinou que uma resposta a uma solicitação de confirmação positiva é necessária para obter evidência de auditoria, procedimentos alternativos de auditoria não fornecerão a evidência de auditoria que o auditor precisa. Se o auditor não obtiver essa confirmação, o auditor deve determinar as implicações para a auditoria e para a sua opinião de acordo com a NBC TA 705 (ver item A20).

#### Exceções

14. O auditor deve investigar as exceções para determinar se elas são indicativas ou não de distorção (ver itens A21 e A22).

### **Confirmação negativa**

15. As confirmações negativas fornecem evidência de auditoria menos persuasiva que as confirmações positivas. Consequentemente, o auditor não deve usar solicitações de confirmação negativa como o único procedimento substantivo de auditoria para tratar o risco de distorção relevante avaliado no nível de afirmações, a menos que estejam presentes todos os itens a seguir (ver item A23):
- (a) o auditor avaliou o risco de distorção relevante como baixo e obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação à efetividade operacional dos controles relevantes para a afirmação;
  - (b) a população de itens sujeitos a procedimentos de confirmação negativa compreende um grande número de saldos contábeis, transações ou condições, homogêneas de pequena magnitude;
  - (c) espera-se uma taxa de exceção muito pequena; e
  - (d) o auditor não tem conhecimento das circunstâncias ou condições que fariam com que as pessoas que recebem solicitações de confirmação negativa ignorassem essas solicitações.

### **Avaliação da evidência obtida**

16. O auditor deve avaliar se os resultados dos procedimentos de confirmação externa fornecem evidência de auditoria relevante e confiável, ou se são necessárias outras evidências de auditoria (ver itens A24 e A25).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Procedimentos de confirmação externa**

Determinar as informações a serem confirmadas ou solicitadas (ver item 7(a))

- A1. Os procedimentos de confirmação externa são frequentemente usados para confirmar ou solicitar informações relativas a saldos contábeis e seus elementos. Podem ser usados, também, para confirmar os termos de acordos, contratos ou transações entre a entidade e outras partes, ou para confirmar a ausência de certas condições como um “acordo paralelo” (*side letter*).

Selecionar a parte apropriada para confirmar (ver item 7(b))

- A2. As respostas às solicitações de confirmação fornecem evidência de auditoria mais relevante e confiável quando são enviadas a um terceiro (parte que confirma), que no entendimento do auditor tem conhecimento sobre as informações a serem confirmadas. Por exemplo, um alto-funcionário de uma instituição financeira que tem conhecimento sobre as transações ou acordos para os quais é solicitada a confirmação pode ser a pessoa mais apropriada na instituição financeira para quem solicitar a confirmação.

Planejamento de solicitações de confirmação (ver item 7(c))

- A3. A forma como uma solicitação de confirmação é planejada pode afetar diretamente a taxa de resposta de confirmação, a confiabilidade e a natureza da evidência de auditoria obtida das respostas.
- A4. Os fatores a serem considerados na elaboração de solicitações de confirmação incluem:

- afirmações que estão sendo abordadas como procedimento;
- riscos específicos de distorção relevante, que foram identificados, incluindo riscos de fraude;
- forma e a apresentação da solicitação de confirmação;
- experiência anterior na auditoria ou trabalhos semelhantes;
- método de comunicação (por exemplo, em papel, em formato eletrônico ou outro meio);
- autorização ou incentivo da administração para as partes que confirmam para responderem ao auditor. As partes que confirmam podem querer responder somente a uma solicitação de confirmação que contém autorização da administração;
- capacidade de determinada parte que confirma em fornecer ou confirmar as informações solicitadas (por exemplo, valor de nota fiscal individual versus saldo total).

A5. A solicitação de confirmação externa positiva pede que a parte que confirma, em todos os casos, responda ao auditor seja pela indicação de sua concordância com as informações enviadas ou pelo fornecimento de informações. Normalmente se espera que a resposta a uma solicitação de confirmação positiva forneça evidência de auditoria confiável. Entretanto, existe o risco de que a parte que confirma possa responder à solicitação de confirmação sem verificar se as informações estão corretas. O auditor pode reduzir esse risco usando solicitações de confirmação positiva que não determinam o valor (ou outra informação) na solicitação de confirmação, e pedem à parte que confirma preencher o valor ou fornecer outra informação. Por outro lado, usar esse tipo de solicitação de confirmação “em branco” pode resultar em porcentagens de respostas mais baixas em decorrência do esforço adicional exigido das partes que confirmam.

A6. Determinar que as solicitações estejam devidamente endereçadas inclui testar a validade de alguns ou todos os endereços nas solicitações de confirmação antes de serem enviadas.

Acompanhamento de solicitações de confirmação (ver item 7(d))

A7. O auditor pode enviar uma solicitação de confirmação adicional quando não receber uma resposta a uma solicitação anterior dentro de prazo razoável. Por exemplo, o auditor pode, depois de verificar novamente a precisão do endereço original, enviar uma solicitação adicional ou 2º pedido.

### **Recusa da administração em permitir que o auditor envie solicitações de confirmação**

Razoabilidade da recusa da administração (ver item 8(a))

A8. A recusa da administração em permitir que o auditor envie solicitações de confirmação constitui uma limitação sobre a evidência de auditoria que o auditor deseja obter. O auditor deve, portanto, indagar sobre as razões para a limitação. Uma razão comum apresentada é a existência de uma disputa legal ou negociação em andamento com a pretensa parte que confirma, cuja solução pode ser afetada por uma solicitação de confirmação inoportuna. O auditor deve procurar evidência de auditoria sobre a validade e razoabilidade das razões em decorrência do risco de que a administração pode estar tentando negar ao auditor o acesso a evidência de auditoria que pode revelar fraude ou erro.

Implicações para a avaliação de risco de distorção relevante (ver item 8(b))

A9. O auditor pode concluir pela avaliação no item 8(b) que seria apropriado revisar a avaliação dos riscos de distorção relevante no nível de afirmações e modificar os procedimentos de auditoria planejados de acordo com o item 31 da NBC TA 315. Por exemplo, se a solicitação da administração de não confirmar não for razoável, isso pode indicar um fator de risco de fraude que requer uma avaliação de acordo com a NBC TA 240, item 24.

Procedimento alternativo de auditoria (ver item 8(c))

A10. Os procedimentos alternativos de auditoria executados podem ser semelhantes àqueles considerados apropriados para o caso de respostas não recebidas conforme especificado nos itens A18 e A19 desta Norma. Esses procedimentos também levam em consideração os resultados da avaliação do auditor no item 8(b) desta Norma.

### **Resultado dos procedimentos de confirmação externa**

Confiabilidade da resposta a solicitações de confirmação (ver item 10)

A11. A NBC TA 500, item A31, indica que, mesmo quando a evidência de auditoria é obtida de fontes externas à entidade, pode haver circunstâncias que afetam sua confiabilidade. Todas as respostas envolvem algum risco de interceptação, alteração ou fraude. Esse risco existe independentemente da resposta ser obtida na forma de papel, em formato eletrônico ou outro meio. Os fatores que podem indicar dúvidas sobre a confiabilidade de resposta incluem o fato da resposta:

- ter sido recebida pelo auditor indiretamente; ou
- aparentemente não ter sido recebida originalmente da parte que confirmou.

A12. As respostas recebidas eletronicamente, por exemplo, por fax ou correio eletrônico, envolvem riscos relacionados à confiabilidade podendo ser difícil estabelecer a prova de origem e autoridade da parte que confirma e a identificação de alterações. Um processo usado pelo auditor e a parte que confirma, que institua um ambiente seguro para as respostas recebidas eletronicamente, pode reduzir esses riscos. Se o auditor está satisfeito que esse processo é seguro e adequadamente controlado, aumenta a confiabilidade das respectivas respostas. Um processo de confirmação eletrônica pode incorporar diversas técnicas para validação da identidade do remetente de informações no formato eletrônico, por exemplo, por meio do uso de criptografia, assinaturas digitais eletrônicas e procedimentos para verificação de autenticidade de site.

A13. Se a parte que confirma usa um terceiro para coordenar e fornecer respostas a solicitações de confirmação, o auditor pode executar procedimentos para tratar os riscos de que:

- (a) a resposta pode não ser da fonte apropriada;
- (b) uma parte que confirma pode não ser autorizada a responder; e
- (c) a integridade da transmissão pode ter sido comprometida.

A14. A NBC TA 500, item 11, requer que o auditor determine se deve modificar ou adicionar procedimentos para resolver dúvidas sobre a confiabilidade de informações a serem usadas como evidência de auditoria. O auditor pode optar por verificar a fonte e o conteúdo da resposta a uma solicitação de confirmação entrando em contato com a parte que confirma. Por exemplo, quando a parte que confirma responde por correio eletrônico, o auditor pode telefonar para verificar se ela, de fato, enviou a resposta. Quando uma resposta foi enviada ao auditor indiretamente (por exemplo, porque a parte que confirma endereçou a resposta

incorretamente para a entidade ao invés de encaminhar para o auditor), o auditor pode solicitar a essa parte que envie uma nova resposta por escrito diretamente a ele.

- A15. Uma resposta verbal a uma solicitação de confirmação, por si só, não se enquadra na definição de confirmação externa porque não é uma resposta por escrito direta para o auditor. Entretanto, após obter uma resposta verbal a uma solicitação de confirmação, o auditor pode, dependendo das circunstâncias, solicitar à parte que confirma uma resposta por escrito diretamente para ele. No caso dessa resposta não ser recebida, de acordo com o item 12, o auditor procura outra evidência de auditoria para suportar as informações da resposta verbal.
- A16. Uma resposta a uma solicitação de confirmação pode conter linguagem restritiva sobre sua utilização. Essas restrições não invalidam necessariamente a confiabilidade da resposta como evidência de auditoria.
- A17. Quando o auditor conclui que uma resposta não é confiável, ele pode necessitar revisar a avaliação dos riscos de distorção relevante no nível de afirmações e modificar os procedimentos de auditoria planejados, de acordo com a NBC TA 315, item 31. Por exemplo, uma resposta não confiável pode indicar um fator de risco de fraude que requer uma avaliação de acordo com a NBC TA 240, item 24.

Resposta não recebida (ver item 12)

- A18. Os exemplos de procedimentos alternativos de auditoria que o auditor pode executar incluem:
- para saldos de contas a receber, examinar recebimentos subsequentes específicos, documentação de embarque e vendas próximas ao final do período;
  - para saldos de contas a pagar, examinar pagamentos subsequentes, correspondência de terceiros e outros registros, como notas de entrada (documentos internos que evidenciem o recebimento de produtos que geraram esses passivos).
- A19. A natureza e extensão dos procedimentos alternativos de auditoria são afetadas pela conta e pela afirmação em questão. Uma resposta não recebida a uma solicitação de confirmação pode indicar um risco de distorção relevante não identificado anteriormente. Nessas situações, o auditor pode necessitar revisar o risco de distorção relevante, avaliado no nível de afirmações, e modificar os procedimentos de auditoria planejados, de acordo com a NBC TA 315, item 31. Por exemplo, menos respostas do que o previsto ou um número maior de respostas do que o previsto pode indicar um fator de risco de fraude não identificado anteriormente que requer uma avaliação de acordo com a NBC TA 240, item 24.

Quando uma resposta a uma solicitação de confirmação positiva é necessária para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 13)

- A20. Em certas circunstâncias, o auditor pode identificar um risco de distorção relevante avaliado no nível de afirmações para o qual é necessária uma resposta a uma solicitação de confirmação positiva para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Essas circunstâncias podem incluir o que segue:
- as informações disponíveis para corroborar a(s) afirmação(ões) da administração só estão disponíveis fora da entidade;
  - fatores específicos de risco de fraude, como o risco de a administração burlar os controles, ou o risco de conluio que pode envolver empregado(s) e/ou a administração, impedem que o auditor confie em evidências obtidas na própria entidade.

#### Exceções (ver item 14)

- A21. As exceções observadas em respostas a solicitações de confirmação podem indicar distorções ou possíveis distorções nas demonstrações contábeis. Quando uma distorção é identificada, a NBC TA 240, item 35, requer que o auditor avalie se essa distorção é indicativa de fraude. As exceções podem fornecer um guia para a qualidade das respostas de partes que confirmam similares ou para contas similares. As exceções podem indicar, também, uma deficiência, ou deficiências, no controle interno da entidade sobre o processo de encerramento e elaboração de demonstrações contábeis.
- A22. Algumas exceções não representam distorções. Por exemplo, o auditor pode concluir que diferenças nas respostas a solicitação de confirmação são decorrentes de época, mensuração ou erros de transcrição nos procedimentos de confirmação externa.

#### Confirmação negativa (ver item 15)

- A23. Não receber uma resposta a uma solicitação de confirmação negativa não indica de maneira explícita que a solicitação foi recebida pela parte que devia confirmar ou a verificação da precisão das informações contidas na solicitação. Conseqüentemente, o fato da parte consultada não responder a uma solicitação de confirmação negativa fornece evidência de auditoria significativamente menos persuasiva que uma resposta a uma solicitação de confirmação positiva. É mais provável que as partes que confirmam, também respondam indicando seu desacordo com uma solicitação de confirmação quando as informações na solicitação não estiverem a seu favor e menos provável que respondam de outra forma. Por exemplo, correntistas de contas bancárias têm mais probabilidade de responder se acreditarem que o saldo de sua conta está subavaliado na solicitação de confirmação, e menos probabilidade de responder quando acreditam que o saldo está superavaliado. Portanto, o envio de solicitações de confirmação negativa a correntistas de contas bancárias pode ser um procedimento útil para verificar se esses saldos estão subavaliados, mas é improvável que seja eficaz se o auditor está procurando evidências relativas à superavaliação.

#### Avaliação da evidência obtida (ver item 16)

- A24. Ao avaliar os resultados de confirmações externas individuais, o auditor pode classificar esses resultados como segue:
- (a) respostas apropriadas da parte que confirma, indicando concordância com as informações fornecidas na solicitação de confirmação ou fornecendo as informações solicitadas sem exceção;
  - (b) respostas consideradas como não confiável;
  - (c) resposta não recebida; ou
  - (d) resposta indicando exceção.
- A25. A avaliação do auditor, quando levada em consideração juntamente com outros procedimentos de auditoria possivelmente aplicados pelo auditor, pode ajudá-lo a concluir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente ou se é necessário executar procedimentos adicionais de auditoria, conforme requerido pela NBC TA 330, itens 28 e 29.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.220/09

*Aprova a NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 510 – “Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 510.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 510 – TRABALHOS INICIAIS – SALDOS INICIAIS**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Data de vigência	2
<b>OBJETIVO</b>	3
<b>DEFINIÇÕES</b>	4
<b>REQUISITOS</b>	
Procedimentos de auditoria	5 – 9
Conclusões e relatórios de auditoria	10 – 13
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Procedimentos de auditoria	A1 – A7
Conclusões e relatórios de auditoria	A8 – A9
<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 independente em relação aos saldos iniciais em um trabalho de auditoria inicial (primeira auditoria). Além dos valores das demonstrações contábeis, saldos iniciais incluem assuntos que precisam ser divulgados e que existiam no início do período, tais como contingências e compromissos. Quando as demonstrações contábeis incluem informações comparativas, as exigências e orientações da NBC TA 710 se aplicam. A NBC TA 300 inclui exigências e orientações adicionais referentes a atividades antes de começar uma auditoria inicial.

### **Data de vigência**

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

## **Objetivo**

3. Ao conduzir um trabalho de auditoria inicial, o objetivo do auditor com relação a saldos iniciais é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se:

- (a) os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente; e
- (b) as políticas contábeis apropriadas refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme nas demonstrações contábeis do período corrente, ou as mudanças nessas políticas contábeis estão devidamente registradas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

## Definições

4. Para fins desta Norma, os termos a seguir possuem os seguintes significados a eles atribuídos:

*Trabalho de auditoria inicial* é um trabalho em que:

- (a) as demonstrações contábeis do período anterior não foram auditadas; ou
- (b) as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas por auditor independente antecessor.

*Saldos iniciais* são os saldos contábeis existentes no início do período. Os saldos iniciais baseiam-se nos saldos finais do período anterior e refletem os efeitos de transações e eventos de períodos anteriores e políticas contábeis aplicadas no período anterior. Os saldos iniciais incluem, também, assuntos existentes no início do período, que precisam ser divulgados, tais como contingências e compromissos.

*Auditor independente antecessor* é o auditor anterior (pessoa física ou jurídica diferente), que auditou as demonstrações contábeis de uma entidade no período anterior e foi substituído pelo auditor atual.

## Requisitos

### Procedimentos de auditoria

#### Saldos iniciais

- 5. O auditor deve ler as demonstrações contábeis mais recentes e o respectivo relatório do auditor independente antecessor, se houver, para informações relevantes sobre saldos iniciais, incluindo divulgações.
- 6. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente por meio de (ver itens A1 e A2):
  - (a) determinação se os saldos finais do período anterior foram corretamente transferidos para o período corrente ou, quando apropriado, se foram corrigidos;
  - (b) determinação se os saldos iniciais refletem a aplicação de políticas contábeis apropriadas; e
  - (c) realização de um ou mais dos seguintes procedimentos (ver itens A3 a A7):
    - (i) no caso de as demonstrações contábeis do exercício anterior terem sido auditadas, revisar os papéis de trabalho do auditor independente antecessor para obter evidência com relação aos saldos iniciais;
    - (ii) avaliar se os procedimentos de auditoria executados no período corrente fornecem evidência relevante para os saldos iniciais; ou

(iii) executar procedimentos de auditoria específicos para obter evidência com relação aos saldos iniciais.

7. Se o auditor obtém evidência de auditoria de que os saldos iniciais contêm distorções que poderiam afetar de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria que forem apropriados nas circunstâncias para determinar o efeito sobre as demonstrações contábeis no período corrente. Se o auditor concluir que existem distorções nas demonstrações contábeis do período atual, o auditor deve comunicar as distorções para o nível apropriado de administração e aos responsáveis pela governança de acordo com a NBC TA 450, itens 8 e 12.

#### Uniformidade de políticas contábeis

8. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as políticas contábeis apropriadas refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme nas demonstrações contábeis do período corrente e se as mudanças nas políticas contábeis foram devidamente registradas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

#### Informações relevantes no relatório do auditor independente antecessor

9. Se as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas por auditor independente antecessor e o relatório desse auditor continha uma opinião com modificação, o auditor deve avaliar o efeito desse assunto na sua avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do período corrente de acordo com a NBC TA 315.

### **Conclusões e relatórios de auditoria**

#### Saldos iniciais

10. Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais, ele deve expressar a opinião com ressalva ou abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705 (ver item A8).
11. Se o auditor concluir que os saldos iniciais contêm distorção que afeta de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente e, se o efeito da distorção não é devidamente registrado ou adequadamente apresentado ou divulgado, o auditor deve expressar a opinião com ressalva ou opinião adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705.

#### Uniformidade de política contábil

12. O auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705, se ele concluir que:
- (a) as políticas contábeis do período corrente não estão aplicadas de maneira uniforme em relação aos saldos iniciais de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou
  - (b) uma mudança nas políticas contábeis não está devidamente registrada, adequadamente apresentada ou divulgada, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

#### Relatório do auditor independente antecessor com modificação

13. Se a opinião do auditor independente antecessor, com relação às demonstrações contábeis do período anterior, incluiu modificação no seu relatório, que continua relevante e significativa para as demonstrações contábeis do período corrente, o relatório do auditor atual sobre as demonstrações contábeis do período corrente deve, também, incluir modificação, de acordo com a NBC TA 705 e a NBC TA 710 (ver item A9).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Procedimentos de auditoria**

Considerações específicas para entidade do setor público (ver item 6)

- A1. No setor público, pode haver limitações legais ou regulamentares nas informações que o auditor independente atual pode obter do auditor independente antecessor. Por exemplo, se a entidade do setor público anteriormente auditada por um auditor independente designado estatutariamente (p.ex., auditor público estabelecido pelo governo, ou outra pessoa adequadamente qualificada nomeada em nome do auditor público) é privatizada, o grau de acesso aos papéis de trabalho ou outras informações que o auditor designado estatutariamente pode fornecer ao auditor independente recém-contratado pode ser limitado por leis ou regulamentos de privacidade ou confidencialidade. Em situações onde essas comunicações são restritas, pode ser necessário obter evidência de auditoria por outros meios e, se não for possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, considerar o efeito na opinião do auditor.
- A2. Se o auditor independente designado estatutariamente subcontratar a auditoria de uma entidade do setor público a uma firma de auditoria do setor privado e o auditor independente designado estatutariamente designar uma firma de auditoria que não a firma que examinou as demonstrações contábeis da entidade do setor público no período anterior, isso geralmente não é considerado mudança de auditores para o auditor independente designado estatutariamente. Dependendo da natureza do acordo de subcontratação, entretanto, a contratação da auditoria pode ser considerada um trabalho inicial pela perspectiva do auditor do setor privado com relação ao cumprimento de suas responsabilidades e, portanto, esta Norma se aplica.

Saldos iniciais (ver item 6(c))

- A3. A natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria necessários para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais dependem de assuntos como:
- políticas contábeis seguida pela entidade;
  - natureza dos saldos contábeis, classes de transações e divulgações, assim como os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do período corrente;
  - significância dos saldos iniciais em relação às demonstrações contábeis do período corrente;
  - se as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas e, em caso afirmativo, se a opinião do auditor independente antecessor foi modificada.
- A4. Se as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas por auditor independente antecessor, o auditor pode conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais revisando os papéis de trabalho do auditor independente antecessor.

Se essa revisão fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente ou não, é influenciada pela competência profissional e independência do auditor independente antecessor.

- A5. Exigências éticas e profissionais relevantes regem a comunicação do auditor independente atual com o auditor independente antecessor.
- A6. Para ativos e passivos correntes, alguma evidência de auditoria sobre saldos iniciais pode ser obtida como parte dos procedimentos de auditoria do período corrente. Por exemplo, recebimentos (contas a receber) ou pagamentos (contas a pagar) durante o período corrente referente aos saldos de abertura, fornecem alguma evidência de auditoria de suas existências, direitos e obrigações, integridade e valorização no início do período. No caso de estoques, entretanto, os procedimentos de auditoria do período corrente para o saldo de estoque final fornecem pouca evidência de auditoria com relação ao estoque disponível no início do período. Portanto, podem ser necessários procedimentos adicionais de auditoria, e um ou mais dos procedimentos abaixo podem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente:
- acompanhamento do inventário físico mais recente e sua conciliação com as quantidades do estoque inicial;
  - execução de procedimentos de auditoria na valorização dos itens do estoque inicial;
  - execução de procedimentos de auditoria sobre o lucro bruto e procedimentos de corte.
- A7. Para ativos e passivos não correntes, como imobilizado, investimentos e dívida de longo prazo, alguma evidência de auditoria sobre saldos iniciais pode ser obtida examinando os registros contábeis e outras informações que suportam os saldos iniciais. Em certos casos, o auditor pode conseguir obter alguma evidência de auditoria com relação aos saldos iniciais mediante confirmação de terceiros, por exemplo, para dívida de longo prazo e investimento. Em outros casos, o auditor pode precisar executar procedimentos adicionais de auditoria.

## **Conclusões e relatórios de auditoria**

Saldos iniciais (ver item 10)

- A8. A NBC TA 705 estabelece exigências e orienta sobre circunstâncias que podem resultar em uma modificação do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, o tipo de opinião apropriada nas circunstâncias e o conteúdo do seu relatório quando a opinião do auditor contém modificação. A impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais pode resultar em uma das seguintes modificações no relatório do auditor independente:
- (a) opinião com ressalva ou abstenção de opinião, conforme apropriado nas circunstâncias; ou
  - (b) a menos que proibido por legislação ou regulamentação, opinião com ressalva ou abstenção de opinião, conforme apropriado, com relação aos resultados das operações e fluxos de caixa, quando relevante, e não modificada com relação à posição patrimonial e financeira.

Exemplos de relatório de auditoria independente estão incluídos no Apêndice.

Relatório do auditor independente antecessor contendo modificação (ver item 13)

- A9. Em algumas situações, a modificação contida no relatório do auditor independente antecessor pode não ser relevante e significativa para a opinião do auditor atual sobre as demonstrações

contábeis do período corrente. Esse pode ser o caso quando, por exemplo, há uma limitação de alcance no período anterior, mas o assunto que deu origem à limitação de alcance foi resolvido no período corrente.

## **Apêndice**

### **Exemplos de relatório do auditor independente com opinião modificada**

#### **Exemplo 1:**

As circunstâncias descritas no item A8(a) incluem o seguinte:

- o auditor não acompanhou o inventário físico no início do período corrente e não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais de estoque;
- os possíveis efeitos da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais de estoque são considerados relevantes, mas não disseminados de forma generalizada para a demonstração do resultado e dos fluxos de caixa da entidade. (Se os possíveis efeitos, no julgamento do auditor, são considerados relevantes e disseminados de forma generalizada para o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre o desempenho das operações e os fluxos de caixa);
- a posição patrimonial e financeira no final do exercício está adequadamente apresentada.

### **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário]

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

#### **Responsabilidade da administração da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

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

#### **Responsabilidade do auditor**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa

avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

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

Fomos designados como auditores da Companhia em 30 de junho de 20X1 e, portanto, não acompanhamos o inventário físico no início do exercício. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às quantidades em estoque em 31 de dezembro de 20X0. Como os estoques iniciais são computados na determinação do resultado e dos fluxos de caixa, não nos foi possível determinar se seria necessário efetuar ajustes no lucro líquido do exercício registrado na demonstração do resultado e nos fluxos de caixa de atividades operacionais registrados na demonstração dos fluxos de caixa.

### **Opinião com ressalva**

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito no parágrafo **Base para opinião com ressalva**, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Outros assuntos**

As demonstrações contábeis da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X0 foram auditadas por outro auditor que, em seu relatório de auditoria datado de 31 de março de 20X1, expressou opinião não modificada sobre essas demonstrações.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

### **Exemplo 2:**

As circunstâncias descritas no item A8(b) incluem o seguinte:

- o auditor não acompanhou o inventário físico no início do período corrente e não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais de estoque;
- os possíveis efeitos da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais de estoque são considerados relevantes, mas não disseminados de forma generalizada, para as demonstrações do resultado e dos fluxos de caixa da entidade. (Se os

possíveis efeitos, no julgamento do auditor, são considerados relevantes e disseminados para o resultado e os fluxos de caixa da entidade, o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre o resultado e os fluxos de caixa);

- a posição patrimonial e financeira no final do exercício está adequadamente apresentada;
- a opinião com ressalva com relação ao resultado e aos fluxos de caixa e não modificada com relação à posição patrimonial e financeira é considerada apropriada nas circunstâncias.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS(\*)**

(\*) Observação: No caso do relatório dos auditores cobrir, também, outros aspectos legais e regulatórios, demonstrações contábeis consolidadas ou outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, ou ainda nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, ver exemplos contidos na NBC TA 700, que apresenta as adaptações necessárias a serem efetuadas.

[Destinatário]

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

### **Responsabilidade da administração da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade do auditor**

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

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

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião limpa sobre a posição patrimonial e financeira e opinião com ressalva sobre o desempenho das operações e os fluxos de caixa.

### **Base para opinião com ressalva sobre resultado e fluxos de caixa**

Fomos designados como auditores da Companhia em 30 de junho de 20X1 e, portanto, não acompanhamos o inventário físico no início do exercício. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às quantidades em estoque em 31 de dezembro de 20X0. Como os estoques iniciais são computados na determinação do resultado e dos fluxos de caixa, não nos foi possível determinar ajustes que teriam sido necessários ao lucro líquido do exercício apresentado na demonstração do resultado e os fluxos de caixa de atividades operacionais apresentados na demonstração dos fluxos de caixa.

### **Opinião com ressalva sobre o desempenho das operações e fluxos de caixa**

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito no parágrafo **Base para opinião com ressalva**, as demonstrações do resultado e dos fluxos de caixa apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, o desempenho das operações e os fluxos de caixa da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Opinião sobre a posição patrimonial e financeira**

Em nossa opinião, o balanço patrimonial apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Outros assuntos**

As demonstrações contábeis da Empresa ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X0 foram auditadas por outro auditor que, em seu relatório datado de 31 de março de 20X1, expressou a opinião sem modificação sobre essas demonstrações.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.221/09

*Aprova a NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 520 – “Procedimentos Analíticos”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 520.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 520 – PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Data de vigência	2
<b>OBJETIVO</b>	3
<b>DEFINIÇÃO</b>	4
<b>REQUISITOS</b>	
Procedimentos analíticos substantivos	5
Procedimentos analíticos que auxiliam na formação da conclusão geral	6
Exame dos resultados de procedimentos analíticos	7
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Definição dos procedimentos analíticos	A1 – A3
Procedimentos analíticos substantivos	A4 – A16
Procedimentos analíticos que auxiliam na formação da conclusão geral	A17 – A19
Exame dos resultados de procedimentos analíticos	A20 – A21

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 do uso de procedimentos analíticos pelo auditor como procedimentos substantivos (procedimentos analíticos substantivos). Esta Norma também trata da responsabilidade do auditor em realizar procedimentos próximos do final da auditoria que o auxiliam formar uma conclusão geral sobre as demonstrações contábeis. A NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 6(b)), trata do uso de procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação de risco.

A NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados, itens 6 e 18, inclui requisitos e orientação em relação à natureza, época e extensão de procedimentos de auditoria em resposta a riscos avaliados; esses procedimentos de auditoria podem incluir procedimentos analíticos substantivos.

## **Data de vigência**

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

## **Objetivo**

3. Os objetivos do auditor são:
  - (a) obter evidência de auditoria relevante e confiável ao usar procedimentos analíticos substantivos; e
  - (b) planejar e realizar procedimentos analíticos próximo do final da auditoria que auxiliam o auditor a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações contábeis são consistentes com o entendimento que o auditor possui sobre a entidade.

## **Definição**

4. Para fins das normas de auditoria, o termo *procedimento analítico* significa avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados (ver itens A1 a A3).

## **Requisitos**

### **Procedimentos analíticos substantivos**

5. Quando planejar e executar procedimentos analíticos substantivos, isoladamente ou em combinação com testes de detalhes, tais como procedimentos substantivos de acordo com a NBC TA 330, item 18, o auditor deve (ver itens A4 e A5):
  - (a) determinar a adequação de procedimentos analíticos substantivos específicos para determinadas afirmações, levando em consideração os riscos avaliados de distorção relevante e testes de detalhes, se houver, para essas afirmações (ver itens A6 a A11);
  - (b) avaliar a confiabilidade dos dados em que se baseia a expectativa do auditor em relação a valores registrados ou índices, levando em consideração a fonte, comparabilidade, natureza e relevância das informações disponíveis, e os controles sobre a elaboração dos dados (ver itens A12 a A14);
  - (c) desenvolver uma expectativa de valores registrados ou índices, e avaliar se a expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes (ver item A15); e
  - (d) determinar o valor de qualquer diferença entre valores registrados e valores esperados que seja aceitável sem exame adicional conforme requerido pelo item 7 (ver item A16).

### **Procedimentos analíticos que auxiliam na formação da conclusão geral**

6. O auditor deve planejar e executar procedimentos analíticos próximo do final da auditoria que o auxiliam formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações contábeis são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade (ver itens A17 a A19).

## **Exame dos resultados de procedimentos analíticos**

7. Se os procedimentos analíticos executados de acordo com esta Norma identificam flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem dos valores esperados de maneira significativa, o auditor deve examinar essas diferenças por meio de:
- (a) indagação à administração e obtenção de evidência de auditoria apropriada e relevante para as respostas da administração; e
  - (b) aplicação de outros procedimentos de auditoria conforme necessário nas circunstâncias (ver itens A20 e A21).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Definição dos procedimentos analíticos** (ver item 4)

- A1. Os procedimentos analíticos incluem, por exemplo, levar em consideração comparações de informações contábeis e financeiras da entidade:
- informações comparáveis de períodos anteriores;
  - resultados previstos pela entidade, tais como orçamentos ou previsões, ou expectativas do auditor, como uma estimativa de depreciação;
  - informações de entidades do mesmo setor de atividade, como a comparação entre índices de vendas e contas a receber com as médias do setor ou com outras entidades de porte comparável do mesmo setor.
- A2. Os procedimentos analíticos incluem, também, levar em consideração as relações, por exemplo:
- entre elementos das informações contábeis que se esperaria que se adequassem a um padrão previsível com base na experiência da entidade, como porcentagens da margem bruta;
  - entre informações contábeis e informações não contábeis relevantes, como custos com folha de pagamento e número de empregados.
- A3. Podem ser usados diversos métodos para executar procedimentos analíticos. Esses métodos variam desde a realização de comparações simples até análises complexas usando técnicas estatísticas avançadas. Os procedimentos analíticos podem ser aplicados para demonstrações contábeis consolidadas, componentes e elementos individuais de informação.

### **Procedimentos analíticos substantivos** (ver item 5)

- A4. Os procedimentos substantivos do auditor no nível de afirmações podem ser testes de detalhes, procedimentos analíticos substantivos ou uma combinação dos dois. A decisão sobre quais procedimentos de auditoria aplicar, incluindo a decisão sobre a utilização de procedimentos analíticos substantivos, baseia-se no julgamento do auditor sobre a eficácia e a eficiência esperadas dos procedimentos de auditoria disponíveis para reduzir o risco de auditoria no nível de afirmações a um nível aceitavelmente baixo.
- A5. O auditor pode indagar a administração sobre a disponibilidade e confiabilidade das informações necessárias para aplicar procedimentos analíticos substantivos, e sobre os

resultados de quaisquer procedimentos analíticos realizados pela entidade. Pode ser eficaz usar dados analíticos elaborados pela administração, desde que o auditor esteja satisfeito de que esses dados foram adequadamente elaborados.

Adequação de procedimento analítico substantivo específico para determinadas afirmações (ver item 5(a))

- A6. Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis ao longo do tempo. A aplicação de procedimentos analíticos planejados baseia-se na expectativa de que existem relações entre os dados e que as relações continuam na ausência de condições conhecidas que indiquem o contrário. Entretanto, a adequação de procedimento analítico específico depende da avaliação do auditor sobre o quão efetivo ele é para detectar uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes.
- A7. Em alguns casos, mesmo um modelo de previsão não sofisticado pode ser eficaz como procedimento analítico. Por exemplo, quando a entidade tem um número conhecido de empregados com salários fixos durante o período, pode ser possível para o auditor usar esses dados para estimar os custos totais com folha de pagamento para o período com um alto grau de precisão, fornecendo dessa maneira evidência de auditoria para um item significativo das demonstrações contábeis e reduzindo a necessidade de executar testes de detalhes para a folha de pagamento. O uso de índices comerciais amplamente reconhecidos (como margens de lucro para diferentes tipos de entidade do varejo) pode muitas vezes ser eficaz em procedimentos analíticos substantivos para fornecer evidência para suportar a razoabilidade de valores registrados.
- A8. Diferentes tipos de procedimentos analíticos fornecem diferentes níveis de segurança. Os procedimentos analíticos que envolvem, por exemplo, a previsão de receita de aluguel total de edifício dividido em apartamentos, levando em consideração os valores de aluguel, o número de apartamentos e as taxas de desocupação, pode fornecer evidência persuasiva e eliminar a necessidade de verificação adicional por meio de testes de detalhes, desde que os elementos sejam adequadamente verificados. Por outro lado, o cálculo e a comparação de porcentagens da margem bruta como forma de confirmar o valor de uma receita pode fornecer uma evidência menos persuasiva, mas pode fornecer uma corroboração útil se usada em combinação com outros procedimentos de auditoria.
- A9. A determinação da adequação de procedimentos analíticos substantivos específicos é influenciada pela natureza da afirmação e pela avaliação do auditor sobre o risco de distorção relevante. Por exemplo, se os controles sobre o processamento de pedidos de venda são deficientes, o auditor pode confiar mais em testes de detalhes do que em procedimentos analíticos substantivos para afirmações relacionadas com as contas a receber.
- A10. Procedimentos analíticos substantivos específicos também podem ser considerados adequados quando são realizados testes de detalhes para a mesma afirmação. Por exemplo, ao obter evidência de auditoria referente à afirmação de avaliação para saldos de contas a receber, o auditor pode aplicar procedimentos analíticos nas contas a receber classificadas por idade, além de executar testes de detalhes nos recebimentos subsequentes para determinar a possibilidade de cobrança das contas a receber.

Considerações específicas de entidade do setor público

A11. As relações entre itens individuais de demonstrações contábeis tradicionalmente considerados na auditoria de entidade com objetivo de lucro podem nem sempre ser relevantes na auditoria de governos ou de outras entidades do setor público que não tenham objetivo de lucro; por exemplo, em muitas entidades do setor público pode haver pouca relação direta entre receita e despesa. Além disso, pelo fato de que os gastos com a aquisição de ativos podem não ser capitalizados, pode não haver qualquer relação, por exemplo, entre gastos com estoques e imobilizado e o valor desses ativos informado nas demonstrações contábeis. Pode ser, também, que os dados ou as estatísticas do setor para fins comparativos não estejam disponíveis no setor público. Contudo, outras relações podem ser relevantes, por exemplo, variações no custo por quilômetro de estrada construída ou o número de veículos adquiridos comparado com o de veículos retirados de circulação.

Confiabilidade dos dados (ver item 5(b))

A12. A confiabilidade dos dados é influenciada por sua fonte e natureza e depende das circunstâncias em que foram obtidos. Consequentemente, os seguintes aspectos são relevantes ao determinar se os dados são confiáveis para a elaboração de procedimentos analíticos substantivos:

- (a) fonte das informações disponíveis. Por exemplo, as informações podem ser mais confiáveis quando são obtidas de fontes independentes externas à entidade (NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, item A31);
- (b) comparabilidade das informações disponíveis. É possível, por exemplo, que os dados de um setor amplo precisem ser complementados para serem comparáveis com os da entidade que produz e vende produtos especializados;
- (c) natureza e relevância das informações disponíveis. Por exemplo, se os orçamentos foram estabelecidos como resultados a serem esperados ou metas a serem alcançadas; e
- (d) controles sobre a elaboração das informações que são planejadas para assegurar sua integridade, precisão e validade. Por exemplo, os controles sobre a elaboração, revisão e manutenção de orçamentos.

A13. O auditor pode considerar testar a eficácia operacional dos controles, se houver, sobre a elaboração das informações da entidade usadas pelo auditor na execução de procedimentos analíticos substantivos em resposta aos riscos avaliados. Quando esses controles são eficazes, o auditor geralmente tem segurança maior na confiabilidade das informações e, portanto, nos resultados dos procedimentos analíticos. A eficácia operacional dos controles sobre informações não contábeis pode muitas vezes ser testada juntamente com outros testes de controle. Por exemplo, ao estabelecer controles sobre o processamento de faturas de venda, uma entidade pode incluir controles sobre o registro de unidades de venda. Nessas circunstâncias, o auditor pode testar a eficácia operacional dos controles sobre o registro de unidades de venda juntamente com testes da eficácia operacional dos controles sobre o processamento de faturas de venda. Alternativamente, o auditor pode considerar se as informações foram submetidas a testes de auditoria. A NBC TA 500, item 10, estabelece requisitos e fornece orientação para a determinação dos procedimentos de auditoria a serem realizados sobre as informações que são usadas para os procedimentos analíticos substantivos.

A14. Os assuntos discutidos no item A12 são relevantes independentemente do auditor aplicar procedimentos analíticos substantivos nas demonstrações contábeis da entidade do final do período ou de data intermediária e planejar realizar procedimentos analíticos substantivos para o período remanescente. A NBC TA 330, itens 22 e 23, estabelece requisitos e fornece orientação para procedimentos substantivos realizados em data intermediária.

Avaliação se a expectativa é suficientemente precisa (ver item 5(c))

A15. Os assuntos relevantes para considerar ao avaliar se a expectativa pode ser desenvolvida de maneira suficientemente precisa para identificar uma distorção que, quando em conjunto com outras distorções, pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes, incluem:

- a precisão com que os resultados esperados dos procedimentos analíticos substantivos podem ser previstos. O auditor pode, por exemplo, esperar uma consistência maior na comparação de margens brutas de lucro de um período para outro do que na comparação de despesas discricionárias, como despesas de pesquisa e publicidade;
- até que grau essas informações podem ser desagregadas. Por exemplo, os procedimentos analíticos substantivos podem ser mais eficazes quando aplicados em informações contábeis sobre partes individuais de operação, ou em demonstrações contábeis de componentes de entidade diversificada, do que quando aplicados às demonstrações contábeis de entidade como um todo;
- a disponibilidade das informações financeiras e não financeiras. Por exemplo, o auditor pode considerar se as informações financeiras, como orçamentos ou previsões, e as informações não financeiras, como o número de unidades produzidas ou vendidas, estão disponíveis para definir procedimentos analíticos substantivos. Se as informações estão disponíveis, o auditor pode considerar, também, a confiabilidade das informações, conforme mencionado nos itens A12 e A13.

Montante aceitável da diferença entre valor registrado e valor esperado (ver item 5(d))

A16. A determinação do auditor sobre o valor da diferença entre a expectativa que pode ser aceita sem investigação adicional é influenciada pela materialidade (NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, item A13) e consistência com o nível de segurança desejado, levando em consideração a possibilidade de que uma distorção, individualmente ou em conjunto com outras distorções, pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes. A NBC TA 330, item 7(b), requer que, quanto maior a avaliação do risco por parte do auditor, mais persuasiva seja a evidência de auditoria por ele obtida. Consequentemente, à medida que aumenta o risco avaliado, diminui o valor da diferença considerado aceitável sem investigação adicional para se alcançar o nível desejado de evidência persuasiva (NBC TA 330, item A19).

**Procedimentos analíticos que auxiliam na formação da conclusão geral** (ver item 6)

A17. As conclusões obtidas dos resultados dos procedimentos analíticos definidos e executados de acordo com o item 6 têm a finalidade de corroborar as conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos individuais das demonstrações contábeis. Isso ajuda o auditor a formar conclusões razoáveis sobre as quais deve basear a sua opinião.

A18. Os resultados desses procedimentos analíticos podem identificar um risco de distorção relevante não identificado anteriormente. Nessas circunstâncias, a NBC TA 315, item 31, requer que o auditor revise a sua avaliação sobre os riscos de distorção relevante e modifique os procedimentos adicionais de auditoria planejados.

A19. Os procedimentos analíticos executados de acordo com o item 6 podem ser semelhantes aos que seriam usados como procedimentos de avaliação de risco.

### **Exame dos resultados de procedimentos analíticos (ver item 7)**

- A20. A evidência de auditoria relevante para as respostas da administração pode ser obtida por meio da avaliação dessas respostas levando em consideração o entendimento do auditor sobre a entidade e seu ambiente, e com outra evidência de auditoria obtida no decurso da auditoria.
- A21. A necessidade de realizar outros procedimentos de auditoria surge quando, por exemplo, a administração não consegue fornecer uma explicação, ou quando a explicação, juntamente com a evidência de auditoria relevante obtida para a resposta da administração, não é considerada adequada.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.222/09

*Aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 530 – “Amostragem em Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 530.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 530 – AMOSTRAGEM EM AUDITORIA**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 2
Data de vigência	3
<b>OBJETIVO</b>	4
<b>DEFINIÇÕES</b>	5
<b>REQUISITOS</b>	
Definição da amostra, tamanho e seleção dos itens para teste	6 – 8
Execução de procedimentos de auditoria	9 – 11
Natureza e causa de desvios e distorções	12 – 13
Projeção de distorções	14
Avaliação do resultado da amostragem em auditoria	15
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Definições	A1 – A3
Definição da amostra, tamanho e seleção dos itens para teste	A4 – A13
Execução de procedimentos de auditoria	A14 – A16
Natureza e causa de desvios e distorções	A17
Projeção de distorções	A18 – A20
Avaliação do resultado da amostragem de auditoria	A21 – A23
<b>Apêndice 1:</b> Estratificação e seleção com base em valor	
<b>Apêndice 2:</b> Exemplos de fatores que influenciam o tamanho da amostra para os testes de controles	
<b>Apêndice 3:</b> Exemplos de fatores que influenciam o tamanho da amostra para os testes de detalhes	
<b>Apêndice 4:</b> Métodos de seleção da amostra	

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 se aplica quando o auditor independente decide usar amostragem na execução de procedimentos de auditoria. Essa Norma trata do uso de amostragem estatística e não estatística na definição e seleção da amostra de auditoria, na execução de testes de controles e de detalhes e na avaliação dos resultados da amostra.

2. Esta Norma complementa a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, que trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para chegar a conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião de auditoria. A NBC TA 500 fornece orientação sobre os meios disponíveis para o auditor selecionar os itens para teste, dos quais a amostragem de auditoria é um deles.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

4. O objetivo do auditor, ao usar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada.

### **Definições**

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

*Amostragem em auditoria* é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.

*População* é o conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o auditor deseja concluir.

*Risco de amostragem* é o risco de que a conclusão do auditor, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. O risco de amostragem pode levar a dois tipos de conclusões errôneas:

- (a) no caso de teste de controles, em que os controles são considerados mais eficazes do que realmente são ou no caso de teste de detalhes, em que não seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela existe. O auditor está preocupado com esse tipo de conclusão errônea porque ela afeta a eficácia da auditoria e é provável que leve a uma opinião de auditoria não apropriada.
- (b) no caso de teste de controles, em que os controles são considerados menos eficazes do que realmente são ou no caso de teste de detalhes, em que seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela não existe. Esse tipo de conclusão errônea afeta a eficiência da auditoria porque ela normalmente levaria a um trabalho adicional para estabelecer que as conclusões iniciais estavam incorretas.

*Risco não resultante da amostragem* é o risco de que o auditor chegue a uma conclusão errônea por qualquer outra razão que não seja relacionada ao risco de amostragem (ver item A1).

*Anomalia* é a distorção ou o desvio que é comprovadamente não representativo de distorção ou desvio em uma população.

*Unidade de amostragem* é cada um dos itens individuais que constituem uma população (ver item A2).

*Amostragem estatística* é a abordagem à amostragem com as seguintes características:

- (a) seleção aleatória dos itens da amostra; e
- (b) o uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem.

A abordagem de amostragem que não tem as características (i) e (ii) é considerada uma amostragem não estatística.

*Estratificação* é o processo de dividir uma população em subpopulações, cada uma sendo um grupo de unidades de amostragem com características semelhantes (geralmente valor monetário).

*Distorção tolerável* é um valor monetário definido pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que esse valor monetário não seja excedido pela distorção real na população (ver item A3).

*Taxa tolerável de desvio* é a taxa de desvio dos procedimentos de controles internos previstos, definida pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que essa taxa de desvio não seja excedida pela taxa real de desvio na população.

## **Requisitos**

### **Definição da amostra, tamanho e seleção dos itens para teste**

- 6. Ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será retirada a amostra (ver itens A4 a A9).
- 7. O auditor deve determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável (ver itens A10 e A11).
- 8. O auditor deve selecionar itens para a amostragem de forma que cada unidade de amostragem da população tenha a mesma chance de ser selecionada (ver itens A12 e A13).

### **Execução de procedimentos de auditoria**

- 9. O auditor deve executar os procedimentos de auditoria, apropriados à finalidade, para cada item selecionado.
- 10. Se o procedimento de auditoria não for aplicável ao item selecionado, o auditor deve executar o procedimento em um item que substitua o anteriormente selecionado (ver item A14).
- 11. Se o auditor não puder aplicar os procedimentos de auditoria definidos ou procedimentos alternativos adequados em um item selecionado, o auditor deve tratar esse item como um desvio do controle previsto, no caso de testes de controles ou uma distorção, no caso de testes de detalhes (ver itens A15 e A16).

### **Natureza e causa de desvios e distorções**

- 12. O auditor deve investigar a natureza e a causa de quaisquer desvios ou distorções identificados e avaliar o possível efeito causado por eles na finalidade do procedimento de auditoria e em outras áreas de auditoria (ver item A17).
- 13. Em circunstâncias extremamente raras, quando o auditor considera que uma distorção ou um desvio descobertos na amostra são anomalias, o auditor deve obter um alto grau de certeza de

que essa distorção ou esse desvio não sejam representativos da população. O auditor deve obter esse grau de certeza mediante a execução de procedimentos adicionais de auditoria, para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que a distorção ou o desvio não afetam o restante da população.

### **Projeção de distorções**

14. Para os testes de detalhes, o auditor deve projetar, para a população, as distorções encontradas na amostra (ver itens A18 a A20).

### **Avaliação do resultado da amostragem em auditoria**

15. O auditor deve avaliar:
  - (a) os resultados da amostra (ver itens A21 e A22); e
  - (b) se o uso de amostragem de auditoria forneceu uma base razoável para conclusões sobre a população que foi testada (ver item A23).

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

#### **Definições**

Risco não resultante da amostragem (ver item 5(d))

- A1. Os exemplos de risco não resultante da amostragem incluem o uso de procedimentos de auditoria não apropriados ou a interpretação errônea da evidência de auditoria e o não reconhecimento de uma distorção ou de um desvio.

Unidade de amostragem (ver item 5(f))

- A2. As unidades de amostragem podem ser itens físicos (por exemplo, cheques relacionados em comprovante de depósito, lançamentos de crédito em extratos bancários, faturas de venda ou saldos de devedores) ou unidades monetárias.

Distorção tolerável (ver item 5(i))

- A3. Ao definir uma amostra, o auditor determina a distorção tolerável para avaliar o risco de que o conjunto de distorções individualmente irrelevantes possa fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes e forneça margem para possíveis distorções não detectadas. A distorção tolerável é a aplicação da materialidade na execução da auditoria, conforme definido na NBC TA 320, item 9, em procedimento de amostragem específico. A distorção tolerável pode ter o mesmo valor ou valor menor do que o da materialidade na execução da auditoria.

#### **Definição da amostra, tamanho e seleção dos itens para teste**

Definição da amostra (ver item 6)

- A4. A amostragem de auditoria permite que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria em relação a algumas características dos itens selecionados de modo a concluir, ou ajudar a

concluir sobre a população da qual a amostra é retirada. A amostragem em auditoria pode ser aplicada usando tanto a abordagem de amostragem não estatística como a estatística.

- A5. Ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar os fins específicos a serem alcançados e a combinação de procedimentos de auditoria que devem alcançar esses fins. A consideração da natureza da evidência de auditoria desejada e as eventuais condições de desvio ou distorção ou outras características relacionadas com essa evidência de auditoria ajudam o auditor a definir o que constitui desvio ou distorção e qual população usar para a amostragem. Ao cumprir com as exigências do item 8 da NBC TA 500, quando definir a amostragem em auditoria, o auditor executa os procedimentos de auditoria para obter evidência de que a população da qual a amostra de auditoria foi extraída está completa.
- A6. A consideração do auditor sobre a finalidade do procedimento de auditoria, conforme exigido pelo item 6, inclui um claro entendimento do que constitui desvio ou distorção, de modo que todas essas condições, e somente elas, que são relevantes para a finalidade do procedimento de auditoria estejam inclusas na avaliação de desvios ou na projeção de distorções. Por exemplo, em um teste de detalhes relacionado com a existência de contas a receber tais como, confirmação, pagamentos efetuados pelo cliente da entidade antes da data de confirmação, mas que a entidade recebeu pouco depois dessa data, não é considerada distorção. Adicionalmente, um registro errôneo entre as contas de clientes não afeta o saldo total das contas a receber. Portanto, pode não ser apropriado considerar que isso seja uma distorção na avaliação dos resultados da amostragem desse procedimento de auditoria em particular, embora isso possa ter um efeito importante em outras áreas da auditoria, como por exemplo, na avaliação do risco de fraude ou da adequação da provisão para créditos de liquidação duvidosa.
- A7. Ao considerar as características de uma população, para testes de controles, o auditor faz uma avaliação da taxa esperada de desvio com base no entendimento do auditor dos controles relevantes ou no exame de pequena quantidade de itens da população. Essa avaliação é feita para estabelecer a amostra de auditoria e determinar o tamanho dessa amostra. Por exemplo, se a taxa esperada de desvio for inaceitavelmente alta, o auditor geralmente decide por não executar os testes de controles. Da mesma forma, para os testes de detalhes, o auditor faz uma avaliação da distorção esperada na população. Se a distorção esperada for alta, o exame completo ou o uso de amostra maior pode ser apropriado ao executar os testes de detalhes.
- A8. Ao considerar as características da população da qual a amostra será extraída, o auditor pode determinar que a estratificação ou a seleção com base em valores é apropriada. O Apêndice 1 apresenta mais informações sobre estratificação e seleção com base em valores.
- A9. A decisão quanto ao uso de abordagem de amostragem estatística ou não estatística é uma questão de julgamento do auditor, entretanto, o tamanho da amostra não é um critério válido para distinguir entre as abordagens estatísticas e não estatísticas.

Tamanho da amostra (ver item 7)

- A10. O nível de risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar afeta o tamanho da amostra exigido. Quanto menor o risco que o auditor está disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.
- A11. O tamanho da amostra pode ser determinado mediante aplicação de fórmula com base em estatística ou por meio do exercício do julgamento profissional. Os Apêndices 2 e 3 indicam a influência que geralmente vários fatores têm na determinação do tamanho da amostra.

Quando as circunstâncias são semelhantes, o efeito de fatores no tamanho da amostra, como aqueles identificados nos Apêndices 2 e 3 é semelhante, independentemente da abordagem escolhida, estatística ou não estatística.

Seleção dos itens para teste (ver item 8)

A12. Pela amostragem estatística, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida de ser selecionada. Pela amostragem não estatística, o julgamento é usado para selecionar os itens da amostra. Como a finalidade da amostragem é a de fornecer base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada, é importante que o auditor selecione uma amostra representativa, de modo a evitar tendenciosidade mediante a escolha de itens da amostra que tenham características típicas da população.

A13. Os principais métodos para selecionar amostras correspondem ao uso de seleção aleatória, seleção sistemática e seleção ao acaso. Cada um desses métodos é discutido no Apêndice 4.

**Execução dos procedimentos de auditoria** (ver itens 10 e 11)

A14. Um exemplo de quando é necessário executar o procedimento em item de substituição é quando um cheque cancelado é selecionado durante teste de evidência de autorização de pagamento. Se o auditor estiver satisfeito que o cheque foi cancelado de forma apropriada de modo a não constituir desvio, um item escolhido de maneira apropriada para substituí-lo é examinado.

A15. Um exemplo de quando o auditor não pode aplicar os procedimentos de auditoria definidos a um item selecionado é quando a documentação relacionada com esse item tiver sido perdida.

A16. Um exemplo de procedimento alternativo adequado pode ser o exame de recebimentos subsequentes, juntamente com a evidência da fonte dos recebimentos e os itens que eles visam liquidar quando nenhuma resposta tiver sido recebida para uma solicitação positiva de confirmação.

**Natureza e causa de desvios e distorções** (ver item 12)

A17. Ao analisar os desvios e as distorções identificados, o auditor talvez observe que muitos têm uma característica em comum como, por exemplo, o tipo de operação, local, linha de produto ou período de tempo. Nessas circunstâncias, o auditor pode decidir identificar todos os itens da população que tenham a característica em comum e estender os procedimentos de auditoria para esses itens. Além disso, esses desvios ou distorções podem ser intencionais e podem indicar a possibilidade de fraude.

**Projeção de distorções** (ver item 14)

A18. O auditor deve projetar as distorções para a população para obter uma visão mais ampla da escala de distorção, mas essa projeção pode não ser suficiente para determinar o valor a ser registrado.

A19. Quando a distorção tiver sido estabelecida como uma anomalia, ela pode ser excluída da projeção das distorções para a população. Entretanto, o efeito de tal distorção, se não for corrigido, ainda precisa ser considerado, além da projeção das distorções não anômalas.

A20. Para testes de controles, não é necessária qualquer projeção explícita dos desvios uma vez que a taxa de desvio da amostra também é a taxa de desvio projetada para a população como um todo. A NBC TA 330, item 17, fornece orientação para quando são detectados desvios nos controles nos quais o auditor pretende confiar.

### **Avaliação do resultado da amostragem de auditoria** (ver item 15)

A21. Para os testes de controles, uma taxa de desvio da amostra inesperadamente alta pode levar a um aumento no risco identificado de distorção relevante, a menos que sejam obtidas evidências adicionais de auditoria que comprovem a avaliação inicial. Para os testes de detalhes, o valor de distorção inesperadamente alto em uma amostra pode levar o auditor a acreditar que uma classe de operações ou o saldo de uma conta está distorcido de modo relevante, na ausência de evidências adicionais de auditoria de que não há distorções relevantes.

A22. No caso de testes de detalhes, a distorção projetada mais a distorção anômala, quando houver, é a melhor estimativa do auditor de distorção na população. Quando a distorção projetada mais a distorção anômala, se houver, excederem uma distorção tolerável, a amostra não fornece uma base razoável para conclusões sobre a população que foi testada. Quanto mais próximo o somatório da distorção projetada e da distorção anômala estiver da distorção tolerável, mais provável será que a distorção real na população exceda a distorção tolerável. Além disso, se a distorção projetada for maior do que as expectativas de distorção do auditor usadas para determinar o tamanho da amostra, o auditor pode concluir que há um risco inaceitável de amostragem de que a distorção real na população exceda a distorção tolerável. A consideração dos resultados de outros procedimentos de auditoria ajuda o auditor a avaliar o risco de que a distorção real na população exceda a distorção tolerável e o risco pode ser reduzido se for obtida evidência adicional de auditoria.

A23. Se o auditor conclui que a amostragem de auditoria não forneceu uma base razoável para conclusões sobre a população que foi testada, o auditor pode:

- solicitar que a administração investigue as distorções identificadas e o potencial para distorções adicionais e faça quaisquer ajustes necessários; ou
- ajustar a natureza, época e extensão desses procedimentos adicionais de auditoria para melhor alcançar a segurança exigida. Por exemplo, no caso de testes de controles, o auditor pode aumentar o tamanho da amostra, testar um controle alternativo ou modificar os respectivos procedimentos substantivos.

## **Apêndice 1** (ver item A8)

### **Estratificação e seleção com base em valor**

Ao considerar as características da população da qual a amostra será retirada, o auditor pode determinar que a estratificação ou a seleção com base em valores é apropriada. Este Apêndice fornece orientação para o auditor sobre o uso das técnicas de estratificação e de amostragem com base em valores.

### **Estratificação**

1. A eficiência da auditoria pode ser melhorada se o auditor estratificar a população dividindo-a em subpopulações distintas que tenham características similares. O objetivo da estratificação é o de reduzir a variabilidade dos itens de cada estrato e, portanto, permitir que o tamanho da amostra seja reduzido sem aumentar o risco de amostragem.
2. Na execução dos testes de detalhes, a população é geralmente estratificada por valor monetário. Isso permite que o trabalho maior de auditoria possa ser direcionado para os itens de valor maior, uma vez que esses itens podem conter maior potencial de distorção em termos de superavaliação. Da mesma forma, a população pode ser estratificada de acordo com uma característica específica que indica maior risco de distorção como, por exemplo, no teste da provisão para créditos de liquidação duvidosa na avaliação de contas a receber, os saldos podem ser estratificados por idade.
3. Os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados a uma amostra de itens dentro de um estrato só podem ser projetados para os itens que compõem esse estrato. Para concluir sobre toda a população, o auditor precisa considerar o risco de distorção relevante em relação a quaisquer outros estratos que componham toda a população. Por exemplo, 20% dos itens em uma população podem compor 90% do saldo de uma conta. O auditor pode decidir examinar uma amostra desses itens. O auditor avalia os resultados dessa amostra e chega a uma conclusão sobre 90% do saldo de uma conta separadamente dos 10% remanescentes (nos quais outra amostra ou outros meios de reunir evidências de auditoria serão usados ou que possam ser considerados não relevantes).
4. Se uma classe de operações ou o saldo de uma conta tiver sido dividido em estratos, a distorção é projetada para cada estrato separadamente. As distorções projetadas para cada estrato são, então, combinadas na consideração do possível efeito das distorções no total das classes de operações ou do saldo da conta.

### **Seleção com base em valor**

5. Ao executar os testes de detalhes, pode ser eficaz identificar a unidade de amostragem como unidades monetárias individuais que compõem a população. Após ter selecionado unidades específicas da população, como por exemplo, o saldo das contas a receber, o auditor pode, então, examinar os itens específicos, como por exemplo, os saldos individuais que contêm essas unidades monetárias. O benefício dessa abordagem para definir a unidade de amostragem é que o trabalho de auditoria é direcionado para itens de valor maior porque eles têm mais chances de serem selecionados e podem resultar em amostras de tamanhos menores. Essa abordagem pode ser usada juntamente com o método sistemático de seleção de amostras (descrito no Apêndice 4) e é muito eficiente quando os itens são selecionados usando a seleção aleatória.

## **Apêndice 2** (ver item A11)

### **Exemplos de fatores que influenciam o tamanho da amostra para os testes de controles**

A seguir, os fatores que o auditor pode levar em consideração ao determinar o tamanho da amostra para os testes de controles. Esses fatores, que precisam ser considerados em conjunto, pressupõem que o auditor não modifica a natureza ou a época dos testes de controles nem de outra forma modifica a abordagem aos procedimentos substantivos em resposta aos riscos avaliados.

FATOR	EFEITO NO TAMANHO DA AMOSTRA	
1. Aumento na extensão na qual a avaliação de risco do auditor leva em consideração os controles relevantes	Aumento	Quanto mais segurança o auditor pretende obter da efetividade operacional dos controles, menor será a avaliação do auditor quanto ao risco de distorção relevante e maior deve ser o tamanho da amostra. Quando a avaliação do auditor quanto ao risco de distorção relevante no nível de afirmações inclui uma expectativa da efetividade operacional dos controles, o auditor tem que executar os testes de controles. Sendo os outros fatores iguais, quanto maior for a confiança que o auditor deposita na efetividade operacional dos controles na avaliação de risco, maior será a extensão dos testes de controles do auditor (e, portanto, maior o tamanho da amostra).
2. Aumento na taxa tolerável de desvio	Redução	Quanto menor a taxa tolerável de desvio, maior o tamanho da amostra precisa ser.
3. Aumento na taxa esperada de desvio da população a ser testada	Aumento	Quanto mais alta a taxa esperada de desvio, maior o tamanho da amostra precisa ser para que o auditor esteja em posição de fazer uma estimativa razoável da taxa real de desvio. Fatores relevantes para a consideração do auditor sobre a taxa esperada de desvio incluem o entendimento do auditor dos negócios da entidade (em particular, procedimentos de avaliação de risco realizados para obter entendimento do controle interno), mudanças no pessoal ou no controle interno, resultados dos procedimentos de auditoria aplicados em períodos anteriores e os resultados de outros procedimentos de auditoria. Altas taxas esperadas de desvio de controle geralmente garantem, se garantirem, pouca redução do risco de distorção relevante avaliado.
4. Aumento no nível de segurança desejado do auditor de que a taxa tolerável de desvio não	Aumento	Quanto maior for o nível de segurança de que o auditor espera que os resultados da amostra sejam de fato indicativos com relação à incidência real de desvio na população, maior

seja excedida pela taxa real de desvio na população		deve ser o tamanho da amostra.
5. Aumento na quantidade de unidades de amostragem na população	Efeito negligenciável	Para populações grandes, o tamanho real da população tem pouco efeito, se houver, no tamanho da amostra. Para pequenas populações, entretanto, a amostragem de auditoria pode não ser tão eficiente quanto os meios alternativos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

### Apêndice 3 (ver item A11)

#### Exemplos de fatores que influenciam o tamanho da amostra para os testes de detalhes

A seguir, apresentamos os fatores que o auditor pode levar em consideração ao determinar o tamanho da amostra para testes de detalhes. Esses fatores, que precisam ser considerados em conjunto, pressupõem que o auditor não modifica a abordagem aos testes de controles nem de outra forma modifica a natureza ou a época dos procedimentos substantivos em resposta aos riscos avaliados.

FATOR	EFEITO NO TAMANHO DA AMOSTRA	
1. Aumento na avaliação do risco de distorção relevante do auditor	Aumento	Quanto mais alta a avaliação do risco de distorção relevante do auditor, maior deve ser o tamanho da amostra. A avaliação do risco de distorção relevante do auditor é afetada pelo risco inerente e pelo risco de controle. Por exemplo, se o auditor não executar os testes de controles, a avaliação de risco do auditor não pode ser reduzida pela operação eficiente dos controles internos com relação à afirmação em particular. Portanto, para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável, o auditor precisa de um risco baixo de detecção e pode confiar mais em procedimentos substantivos. Quanto mais evidência de auditoria for obtida com os testes de detalhes (ou seja, quanto mais baixo for o risco de detecção), maior precisa ser o tamanho da amostra.
2. Aumento no uso	Redução	Quanto mais o auditor confia em outros

de outros procedimentos substantivos direcionados à mesma afirmação		procedimentos substantivos (testes de detalhes ou procedimentos analíticos substantivos) para reduzir a um nível aceitável o risco de detecção relacionado com uma população em particular, menos segurança o auditor precisa da amostragem e, portanto, menor pode ser o tamanho da amostra.
3. Aumento no nível de segurança desejado pelo auditor de que uma distorção tolerável não é excedida pela distorção real na população	Aumento	Quanto maior o nível de segurança de que o auditor precisa de que os resultados da amostra sejam de fato indicativos do valor real de distorção na população, excedido pela distorção real na população, maior o tamanho da amostra precisa ser.
4. Aumento na distorção tolerável	Redução	Quanto menor for a distorção tolerável, maior o tamanho da amostra precisa ser.
5. Aumento no valor da distorção que o auditor espera encontrar na população	Aumento	Quanto maior for o valor da distorção que o auditor espera encontrar na população, maior deve ser o tamanho da amostra para se fazer uma estimativa razoável do valor real de distorção na população. Os fatores relevantes para a consideração do auditor do valor de distorção esperado incluem a extensão na qual os valores dos itens são determinados subjetivamente, os resultados dos procedimentos de avaliação de risco, os resultados dos testes de controle, os resultados de procedimentos de auditoria aplicados em períodos anteriores e os resultados de outros procedimentos substantivos.
6. Estratificação da população, quando apropriado	Redução	Quando houver uma faixa ampla (variabilidade) no tamanho monetário dos itens da população, pode ser útil estratificar a população. Quando a população pode ser adequadamente estratificada, o conjunto de tamanhos de amostra dos estratos geralmente será menor do que o tamanho da amostra que seria necessário para alcançar certo nível de risco de amostragem se uma amostra tivesse sido retirada de toda a população.
7. Quantidade de unidades de amostragem	Efeito negligenciável	Para populações grandes, o tamanho real da população tem pouco efeito, se houver, no

na população		tamanho da amostra. Assim, para pequenas populações, a amostragem de auditoria não é geralmente tão eficiente quanto os meios alternativos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. (Entretanto, ao usar a amostragem de unidade monetária, um aumento no valor monetário da população aumenta o tamanho da amostra, a menos que isso seja compensado por um aumento proporcional na materialidade para as demonstrações contábeis como um todo e, se aplicável, nível ou níveis de materialidade para classes específicas de operações, saldos de contas e divulgações).
--------------	--	---

## Apêndice 4 (ver item A13)

### Métodos de seleção da amostra

Existem muitos métodos para selecionar amostras. Os principais são os seguintes:

- (a) Seleção aleatória (aplicada por meio de geradores de números aleatórios como, por exemplo, tabelas de números aleatórios).
- (b) Seleção sistemática, em que a quantidade de unidades de amostragem na população é dividida pelo tamanho da amostra para dar um intervalo de amostragem como, por exemplo, 50, e após determinar um ponto de início dentro das primeiras 50, toda 50ª unidade de amostragem seguinte é selecionada. Embora o ponto de início possa ser determinado ao acaso, é mais provável que a amostra seja realmente aleatória se ela for determinada pelo uso de um gerador computadorizado de números aleatórios ou de tabelas de números aleatórios. Ao usar uma seleção sistemática, o auditor precisaria determinar que as unidades de amostragem da população não estão estruturadas de modo que o intervalo de amostragem corresponda a um padrão em particular da população.
- (c) Amostragem de unidade monetária é um tipo de seleção com base em valores (conforme descrito no Apêndice 1), na qual o tamanho, a seleção e a avaliação da amostra resultam em uma conclusão em valores monetários.
- (d) Seleção ao acaso, na qual o auditor seleciona a amostra sem seguir uma técnica estruturada. Embora nenhuma técnica estruturada seja usada, o auditor, ainda assim, evitaria qualquer tendenciosidade ou previsibilidade consciente (por exemplo, evitar itens difíceis de localizar ou escolher ou evitar sempre os primeiros ou os últimos lançamentos de uma página) e, desse modo, procuraria se assegurar de que todos os itens da população têm uma mesma chance de seleção. A seleção ao acaso não é apropriada quando se usar a amostragem estatística.
- (e) Seleção de bloco envolve a seleção de um ou mais blocos de itens contíguos da população. A seleção de bloco geralmente não pode ser usada em amostragem de auditoria porque a maioria das populações está estruturada de modo que esses itens em sequência podem ter características semelhantes entre si, mas características diferentes de outros itens de outros lugares da população. Embora, em algumas circunstâncias, possa ser apropriado que um procedimento de auditoria examine um bloco de itens, ela raramente seria uma técnica de seleção de amostra

apropriada quando o auditor pretende obter inferências válidas sobre toda a população com base na amostra.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.223/09

*Aprova a NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 540 – “Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 540.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA 540 – AUDITORIA DE ESTIMATIVAS CONTÁBEIS, INCLUSIVE DO VALOR JUSTO, E DIVULGAÇÕES RELACIONADAS

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Natureza da estimativa contábil	2 – 4
Data de vigência	5
<b>OBJETIVO</b>	6
<b>DEFINIÇÕES</b>	7
<b>REQUISITOS</b>	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	8 – 9
Identificação e avaliação de riscos de distorção relevante	10 – 11
Respostas aos riscos identificados de distorção relevante	12 – 14
Procedimentos substantivos adicionais para responder a riscos significativos	15 – 17
Avaliação da razoabilidade da estimativa contábil e determinação de distorção	18
Divulgações relacionadas com estimativa contábil	19 – 20
Indicadores de possível tendenciosidade da administração	21
Representações formais	22
Documentação	23
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Natureza da estimativa contábil	A1 – A11
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	A12 – A44
Identificação e avaliação de riscos de distorção relevante	A45 – A51
Respostas aos riscos identificados de distorção relevante	A52 – A101
Procedimentos substantivos adicionais para responder a riscos significativos	A102 – A115
Avaliação da razoabilidade da estimativa contábil e determinação de distorção	A116 – A119
Divulgações relacionadas com estimativa contábil	A120 – A123
Indicador de possível tendenciosidade da administração	A124 – A125
Representações formais	A126 – A127
Documentação	A128

**Apêndice:** Mensurações e divulgações do valor justo de acordo com diferentes estruturas de relatórios financeiros

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em relação a estimativas contábeis, incluindo estimativas contábeis do valor justo e respectivas divulgações em auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, ela discorre sobre como a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente e a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados além de outras normas de auditoria devem ser aplicadas em relação a estimativas contábeis. Inclui, também, requisitos e orientação sobre distorção de estimativas contábeis individuais, e indicadores de possível tendenciosidade da administração.

### **Natureza da estimativa contábil**

2. Alguns itens das demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, mas podem ser apenas estimados. Para fins desta Norma, essa forma de mensuração desses itens das demonstrações contábeis é denominada estimativa contábil. A natureza e a confiabilidade das informações disponíveis para a administração para suportar a elaboração de estimativa contábil variam significativamente, afetando dessa maneira o grau de incerteza de estimativa associada às estimativas contábeis. O grau de incerteza de estimativa, por sua vez, afeta os riscos de distorção relevante de estimativas contábeis, incluindo sua suscetibilidade à tendenciosidade da administração intencional ou não (ver itens A1 a A11).
3. O objetivo da mensuração de estimativas contábeis pode variar dependendo da estrutura de relatório financeiro aplicável e do item financeiro que está sendo relatado. O objetivo da mensuração para algumas estimativas contábeis é prever o desfecho de uma ou mais transações, eventos ou condições que dão origem à necessidade de estimativas contábeis. Para outras estimativas contábeis, incluindo diversas estimativas contábeis do valor justo, o objetivo da mensuração é diferente, e é expresso em termos do valor da transação corrente ou um item das demonstrações contábeis baseado nas condições vigentes na data da mensuração, como preço de mercado estimado para um tipo de ativo ou passivo específico. Por exemplo, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode requerer a mensuração do valor justo baseado em uma suposta transação corrente hipotética entre partes conhecedoras e dispostas a transacionar como partes independentes (às vezes denominadas “participantes do mercado” ou equivalente), em vez da liquidação da transação em alguma data no passado ou futuro. (Diferentes estruturas de relatórios financeiros podem conter diferentes definições de valor justo).
4. Uma diferença entre o desfecho da estimativa contábil e o valor originalmente reconhecido ou divulgado nas demonstrações contábeis não representa necessariamente uma distorção nas demonstrações contábeis. Este é especialmente o caso para estimativas contábeis ao valor justo, pois qualquer desfecho observado é invariavelmente afetado por eventos ou condições posteriores à data em que a mensuração é estimada para fins das demonstrações contábeis.

## **Data de vigência**

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

## **Objetivo**

6. O objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre:
  - (a) se as estimativas contábeis, incluindo as de valor justo, registradas ou divulgadas nas demonstrações contábeis, são razoáveis; e
  - (b) se as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis são adequadas, no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.

## **Definições**

7. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados:

*Estimativa contábil* é a aproximação de um valor monetário na ausência de um meio de mensuração preciso. Este termo é usado para um valor mensurado do valor justo quando existe incerteza de estimativa, bem como para outros valores que requerem estimativas. Quando esta Norma trata apenas de estimativas contábeis que envolvem mensuração do valor justo, é usado o termo “estimativas contábeis do valor justo”.

*Estimativa pontual ou intervalo* é o valor, ou intervalo de valores, respectivamente, derivado de evidências de auditoria para uso na avaliação da estimativa pontual da administração.

*Incerteza de estimativa* é a suscetibilidade da estimativa contábil e das respectivas divulgações à falta de precisão inerente em sua mensuração.

*Tendenciosidade da administração* é a falta de neutralidade da administração na elaboração e apresentação de informações.

*Estimativa pontual da administração* é o valor selecionado pela administração para registro ou divulgação nas demonstrações contábeis como estimativa contábil.

*Desfecho de estimativa contábil* é o valor monetário real resultante da resolução da transação, evento ou condição de que trata a estimativa contábil.

## **Requisitos**

### **Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas**

8. Na execução de procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para obter entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, conforme exigido pela NBC TA 315, itens 5, 6, 11 e 12, o auditor deve obter entendimento dos itens abaixo para fornecer uma base para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas estimativas contábeis (ver item A12):
  - (a) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações (ver itens A13 a A15);
  - (b) como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações contábeis. Ao obter esse entendimento, o auditor deve fazer indagações à

administração sobre mudanças em circunstâncias que podem gerar novas estimativas contábeis ou a necessidade de revisar as existentes (ver itens A16 a A21);

- (c) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo (ver itens A22 e A23):
  - (i) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil (ver itens A24 a A26);
  - (ii) controles relevantes (ver itens A27 e A28);
  - (iii) se a administração usou especialista (ver itens A29 e A30);
  - (iv) as premissas subjacentes às estimativas contábeis (ver itens A31 a A36);
  - (v) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por quê (ver item A37); e
  - (vi) se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito (ver item A38).

- 9. O auditor deve revisar o desfecho das estimativas contábeis incluídas nas demonstrações contábeis do período anterior ou, quando aplicável, seus recálculos posteriores para o período corrente. A natureza e a extensão da revisão do auditor levam em consideração a natureza das estimativas contábeis e, se as informações obtidas na revisão seriam relevantes, para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante de estimativas feitas nas demonstrações contábeis correntes. Entretanto, essa revisão não visa questionar os julgamentos feitos nos períodos anteriores que foram baseados em informações disponíveis na época (ver itens A39 a A44).

#### **Identificação e avaliação de riscos de distorção relevante**

- 10. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, conforme exigido pela NBC TA 315, item 24, o auditor deve avaliar o grau de incerteza na estimativa associada a uma estimativa contábil (ver itens A45 e A46).
- 11. O auditor deve determinar se, no seu julgamento, alguma dessas estimativas contábeis identificadas como tendo alto grau de incerteza na estimativa gera riscos significativos (ver itens A47 a A51).

#### **Respostas aos riscos identificados de distorção relevante**

- 12. Com base nos riscos identificados de distorção relevante, o auditor deve determinar (ver item A52):
  - (a) se a administração aplicou adequadamente as exigências da estrutura de relatório financeiro relevante para a estimativa contábil (ver itens A53 a A56); e
  - (b) se os métodos para elaborar as estimativas contábeis são apropriados e foram aplicados de maneira uniforme e se as mudanças, se houver, nas estimativas contábeis ou no método de elaboração usado no período anterior são apropriados nas circunstâncias (ver itens A57 e A58).
- 13. Ao responder aos riscos identificados de distorção relevante, conforme exigido pela NBC TA 330, item 5, o auditor deve seguir um ou mais dos passos abaixo, levando em consideração a natureza da estimativa contábil (ver itens A59 a A61):

- (a) determinar se os eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente fornecem evidências de auditoria com relação à estimativa contábil (ver itens A62 a A67);
  - (b) testar como a administração fez a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada. Ao fazer tal teste, o auditor deve avaliar se (ver itens A68 a A70):
    - (i) o método de mensuração usado é apropriado nas circunstâncias (ver itens A71 a A76); e
    - (ii) as premissas usadas pela administração são razoáveis à luz dos objetivos de mensuração da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A77 a A83);
  - (c) testar a efetividade operacional dos controles sobre os quais a administração elaborou a estimativa contábil, juntamente com os procedimentos substantivos apropriados (ver itens A84 a A86);
  - (d) desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo para avaliar a estimativa pontual da administração. Para essa finalidade (ver itens A87 a A91):
    - (i) se o auditor usa premissas ou métodos diferentes da administração, o auditor deve obter o entendimento suficiente das premissas ou métodos da administração para estabelecer que a estimativa pontual ou o intervalo por ele utilizado leva em consideração variáveis relevantes para avaliar quaisquer diferenças significativas com a estimativa pontual da administração (ver item A92);
    - (ii) se o auditor conclui que é apropriado usar um intervalo, o auditor deve reduzi-lo, com base em evidências de auditoria disponíveis, até que todos os desfechos dentro do intervalo sejam considerados razoáveis (ver itens A93 a A95).
14. Ao determinar os assuntos identificados no item 12 ou responder aos riscos identificados de distorção relevante de acordo com o item 13, o auditor deve verificar se há necessidade de habilidade ou conhecimento especializado em relação a um ou mais aspectos das estimativas contábeis para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver itens A96 a A101).

### **Procedimentos substantivos adicionais para responder a riscos significativos**

#### **Incerteza de estimativa**

15. Para estimativas contábeis que geram riscos significativos, além de outros procedimentos substantivos executados para satisfazer os requisitos da NBC TA 330, item 18, o auditor deve avaliar o seguinte (ver item A102):
- (a) como a administração considerou premissas ou desfechos alternativos e por que os rejeitou ou como a administração tratou de outra forma a incerteza de estimativa ao elaborar a estimativa contábil (ver itens A103 a A106);
  - (b) se as premissas significativas usadas pela administração são razoáveis (ver itens A107 a A109);
  - (c) quando relevante para a razoabilidade das premissas significativas usadas pela administração ou para a apropriada aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável, intenção e a capacidade da administração de realizar cursos de ação específicos (ver item A110).
16. Se, no julgamento do auditor, a administração não tratou adequadamente os efeitos da incerteza de estimativa das estimativas contábeis que geram riscos significativos, o auditor

deve, se considerado necessário, desenvolver um intervalo para avaliar a razoabilidade da estimativa contábil (ver itens A111 e A112).

#### **Critérios de reconhecimento e mensuração**

17. Para estimativas contábeis que geram riscos significativos, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre:
  - (a) se a decisão da administração de reconhecer ou não reconhecer, as estimativas contábeis nas demonstrações contábeis (ver itens A113 e A114); e
  - (b) se a base de mensuração selecionada para as estimativas contábeis (ver item A115) está de acordo com as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável.

#### **Avaliação da razoabilidade da estimativa contábil e determinação de distorção**

18. O auditor deve avaliar, com base nas evidências de auditoria, se as estimativas contábeis nas demonstrações contábeis são razoáveis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável ou se apresentam distorção (ver itens A116 a A119).

#### **Divulgações relacionadas com estimativa contábil**

19. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente se as divulgações nas demonstrações contábeis relacionadas com estimativas contábeis estão de acordo com as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A120 e A121).
20. Para estimativas contábeis que geram riscos significativos, o auditor deve também avaliar a adequação da divulgação da incerteza de estimativa nas demonstrações contábeis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A122 e A123).

#### **Indicadores de possível tendenciosidade da administração**

21. O auditor deve revisar os julgamentos e decisões feitas pela administração na elaboração de estimativas contábeis para identificar se há indicadores de possível tendenciosidade da administração. Indicadores de possível tendenciosidade da administração não constituem, por si só, distorções para concluir sobre a razoabilidade de estimativas contábeis individuais (ver itens A124 e A125).

#### **Representações formais**

22. O auditor deve obter representações formais (por escrito) da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança se a administração acredita que as premissas significativas utilizadas nas estimativas contábeis são razoáveis (ver itens A126 e A127).

#### **Documentação**

23. O auditor deve incluir na documentação de auditoria (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6):
  - (a) a base para a sua conclusão sobre a razoabilidade das estimativas contábeis e divulgações que geram riscos significativos; e
  - (b) indicadores de possível tendenciosidade da administração, se houver (ver item A128).

## Aplicação e outros materiais explicativos

### Natureza da estimativa contábil (ver item 2)

- A1. Devido às incertezas inerentes nas atividades de negócios, alguns itens das demonstrações contábeis podem ser apenas estimados. Além disso, as características específicas de um ativo, passivo ou componente do patrimônio, assim como a base ou o método de mensuração determinado pela estrutura de relatório financeiro, podem gerar a necessidade de estimar um item das demonstrações contábeis. Algumas estruturas de relatórios financeiros determinam métodos específicos de mensuração e as divulgações que devem ser feitas nas demonstrações contábeis, enquanto outras estruturas de relatórios financeiros são menos específicas. O apêndice desta Norma discute mensurações e divulgações do valor justo de acordo com diferentes estruturas de relatórios financeiros.
- A2. Algumas estimativas contábeis envolvem relativamente pouca incerteza de estimativa e podem gerar riscos mais baixos de distorção relevante, por exemplo:
- estimativas contábeis de entidade com atividades de negócios que não são complexas;
  - estimativas contábeis elaboradas e atualizadas com frequência por estarem relacionadas com transações rotineiras;
  - estimativas contábeis derivadas de dados prontamente disponíveis, como taxas de juros publicadas ou preços de títulos negociados em bolsa. Esses dados podem ser denominados “dados observáveis” no contexto de estimativa contábil do valor justo;
  - estimativa contábil do valor justo onde o método de mensuração determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável é simples e facilmente aplicado ao ativo ou passivo que requer mensuração do valor justo;
  - estimativa contábil do valor justo onde o modelo usado para mensurar a estimativa contábil é bem conhecido ou geralmente aceito, desde que as premissas ou dados no modelo sejam observáveis.
- A3. Para algumas estimativas contábeis, entretanto, pode haver incerteza de estimativa relativamente alta, especialmente quando elas são baseadas em premissas significativas, por exemplo:
- estimativa contábil em relação ao desfecho de litígios;
  - estimativas contábeis do valor justo para instrumentos financeiros derivativos não negociados em bolsa;
  - estimativas contábeis do valor justo para as quais é usado modelo altamente especializado desenvolvido para a entidade ou existem premissas ou dados que não podem ser observados no mercado.
- A4. O grau de incerteza de estimativa varia com base na natureza da estimativa contábil, na extensão em que há método ou modelo geralmente aceito usado para elaborar essa estimativa e na subjetividade das premissas usadas para elaborar a estimativa contábil. Em alguns casos, a incerteza de estimativa associada a uma estimativa contábil pode ser tão grande que os critérios de reconhecimento na estrutura de relatório financeiro aplicável não são satisfeitos e a estimativa contábil não pode ser elaborada.

- A5. Nem todos os itens das demonstrações contábeis que requerem mensuração do valor justo envolvem incerteza de estimativa. Este pode ser o caso, por exemplo, para alguns itens de demonstrações contábeis, onde existe mercado ativo e aberto que fornece informações confiáveis e prontamente disponíveis sobre os preços praticados nas negociações, caso em que a existência de cotações de preço publicadas geralmente é a melhor evidência de auditoria do valor justo. Entretanto, pode haver incerteza de estimativa mesmo quando o método de avaliação e os dados são bem definidos. Por exemplo, a avaliação de títulos cotados em mercado ativo e aberto pelo preço de mercado em bolsa pode precisar de ajuste, se a participação é significativa em relação ao mercado ou está sujeita a restrições de negociabilidade. Além disso, as circunstâncias econômicas gerais vigentes na época, por exemplo, falta de liquidez em mercado específico, podem afetar a incerteza de estimativa.
- A6. Exemplos adicionais de situações onde podem ser requeridas estimativas contábeis que não envolvam estimativas contábeis do valor justo incluem:
- provisão para créditos de liquidação duvidosa;
  - obsolescência dos estoques;
  - obrigações por garantia;
  - método de depreciação ou vida útil dos bens;
  - provisão para valor contábil de investimento cuja possibilidade de recuperação é incerta;
  - desfecho de contratos de longo prazo;
  - custos decorrentes de acordos e sentenças de litígios.
- A7. Exemplos adicionais de situações onde podem ser requeridas estimativas contábeis do valor justo incluem
- instrumentos financeiros complexos que não são negociados em mercado ativo e aberto pagamentos baseados em ações;
  - imobilizado destinado à venda;
  - certos ativos ou passivos adquiridos em combinação de negócios, incluindo ágio e ativos intangíveis;
  - transações envolvendo permuta de ativos ou passivos entre partes independentes sem pagamento em dinheiro, por exemplo, uma permuta não monetária de instalações fabris em diferentes linhas de negócios.
- A8. Estimativas envolvem julgamentos baseados em informações disponíveis quando as demonstrações contábeis são elaboradas. Para muitas estimativas contábeis, os julgamentos consideram premissas sobre assuntos incertas na época da estimativa. O auditor não é responsável por prever condições, transações ou eventos futuros que, caso fossem conhecidos na época da auditoria, poderiam ter afetado significativamente as ações da administração ou as premissas usadas pela administração.

#### Tendenciosidade da administração

- A9. As estruturas de relatórios financeiros frequentemente demandam neutralidade, ou seja, ausência de tendenciosidade. Entretanto, estimativas contábeis são imprecisas e podem ser influenciadas pelo julgamento da administração. Esse julgamento pode envolver tendenciosidade da administração não intencional ou intencional (por exemplo, em decorrência de motivação para se chegar a um desfecho desejado). A suscetibilidade de

estimativa contábil à tendenciosidade da administração aumenta com a subjetividade envolvida na sua elaboração. Tendenciosidade da administração não intencional e o potencial para tendenciosidade da administração intencional são inerentes em decisões subjetivas que são muitas vezes necessárias na elaboração de estimativa contábil. Para auditorias recorrentes, indicadores de possível tendenciosidade da administração, identificados durante a auditoria dos períodos anteriores, influenciam o planejamento e a identificação de riscos e as atividades de avaliação do auditor no período corrente.

A10. Pode ser difícil detectar tendenciosidade da administração no nível de contas. É possível que ele seja detectado somente quando considerado no conjunto de grupos de estimativas contábeis ou de todas as estimativas contábeis, ou quando observado durante diversos períodos contábeis. Embora alguma forma de tendenciosidade da administração seja inerente em decisões subjetivas, ao fazer esses julgamentos pode não haver intenção da administração de enganar os usuários de demonstrações contábeis. Entretanto, quando há intenção de enganar, a tendenciosidade da administração é de natureza fraudulenta.

Considerações específicas para entidade do setor público

A11. Entidades do setor público podem ter estoques significativos de ativos especializados para os quais não há fontes de informação prontamente disponíveis e confiáveis para mensuração do valor justo ou outras bases de valor atuais, ou a combinação das duas. Muitas vezes, ativos especializados mantidos não geram fluxos de caixa e não possuem mercado ativo. A mensuração do valor justo, portanto, geralmente requer estimativa, podendo ser complexa, e em alguns casos raros pode ser impossível.

**Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas** (ver item 8)

A12. Os procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas exigidos pelo item 8 desta Norma ajudam o auditor a desenvolver uma expectativa sobre a natureza e o tipo de estimativas contábeis que a entidade pode ter. A consideração inicial do auditor é se o entendimento obtido é suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em relação às estimativas contábeis e planejar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

Obtenção de entendimento das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item 8(a))

A13. Obter entendimento das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável ajuda o auditor a determinar se ela, por exemplo:

- determina certas condições para o reconhecimento, ou métodos para a mensuração, de estimativas contábeis. (A maioria das estruturas de relatórios financeiros exige a incorporação no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado de itens que satisfaçam seus critérios de reconhecimento. A divulgação de políticas contábeis ou a inclusão de notas explicativas às demonstrações contábeis não corrige uma falha no reconhecimento desses itens, inclusive para as estimativas contábeis);
- especifica certas condições que permitem ou requerem mensuração do valor justo, por exemplo, fazendo referência às intenções da administração de realizar certos cursos de ação em relação a um ativo ou passivo;
- especifica divulgações requeridas ou permitidas.

A obtenção desse entendimento também fornece ao auditor base para discussão com a administração sobre como ela aplicou as exigências relevantes para a estimativa contábil e para que o auditor determine se as exigências foram apropriadamente aplicadas.

- A14. As estruturas de relatórios financeiros podem fornecer orientação à administração sobre a determinação de estimativas pontuais quando há alternativas. Algumas estruturas de relatórios financeiros, por exemplo, exigem que a estimativa pontual selecionada seja a alternativa que reflita o julgamento da administração do desfecho mais provável. (Diferentes estruturas de relatórios financeiros podem usar diferente terminologia para descrever estimativas pontuais determinadas dessa maneira). Outras podem exigir, por exemplo, o uso do valor esperado descontado ponderado pelas probabilidades. Em alguns casos, a administração pode conseguir fazer uma estimativa pontual diretamente. Em outros casos, a administração pode conseguir fazer uma estimativa pontual confiável depois de considerar premissas ou desfechos alternativos a partir dos quais é capaz de determinar uma estimativa pontual.
- A15. As estruturas de relatórios financeiros podem exigir a divulgação de informações relativas às premissas significativas, nas quais a estimativa contábil é especialmente sensível. Além disso, quando há alto grau de incerteza de estimativa, algumas estruturas de relatórios financeiros não permitem que uma estimativa contábil seja reconhecida nas demonstrações contábeis, mas podem ser exigidas certas divulgações nas notas explicativas referentes às demonstrações contábeis.

Obtenção de entendimento sobre como a administração identifica a necessidade de estimativas contábeis (ver item 8(b))

- A16. A elaboração das demonstrações contábeis requer que a administração determine se uma transação, evento ou condição gera a necessidade de elaboração de estimativa contábil e se todas as estimativas contábeis necessárias foram reconhecidas, mensuradas e divulgadas nas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- A17. A identificação pela administração de transações, eventos e condições que geram a necessidade de estimativas contábeis baseia-se provavelmente em:
- conhecimento da administração do negócio e do setor em que a entidade opera;
  - conhecimento da administração sobre implementação de estratégias do negócio no período corrente;
  - quando aplicável, experiência acumulada da administração na elaboração das demonstrações contábeis da entidade em períodos anteriores.

Nesses casos, o auditor pode obter entendimento sobre como a administração identifica a necessidade de estimativas contábeis, principalmente por meio de indagações à administração. Em outros casos, onde o processo da administração é mais estruturado, por exemplo, quando a administração tem a função formal de gerenciamento de riscos, o auditor pode executar procedimentos de avaliação de risco direcionados aos métodos e práticas seguidos pela administração para revisar periodicamente as circunstâncias que originam as estimativas contábeis e recalcular as estimativas contábeis, conforme necessário. A integridade das estimativas contábeis é muitas vezes uma consideração importante do auditor, especialmente estimativas contábeis relacionadas com o passivo.

- A18. O entendimento obtido pelo auditor sobre a entidade e o seu ambiente durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco, juntamente com outras evidências de auditoria obtidas

no curso do trabalho, ajudam o auditor a identificar circunstâncias, ou mudanças em circunstâncias, que podem gerar a necessidade de estimativa contábil.

A19. Indagações à administração sobre mudanças em circunstâncias podem incluir, por exemplo, indagações sobre se:

- a entidade realizou novos tipos de transações que podem gerar estimativas contábeis;
- os prazos de transações que geraram as estimativas contábeis mudaram;
- as políticas contábeis relacionadas com estimativas contábeis mudaram em decorrência de mudanças nas exigências da estrutura de relatórios financeiros aplicável, ou de outra forma;
- ocorreram mudanças regulatórias ou outras mudanças fora do controle da administração que requerem que a administração revise ou elabore novas estimativas contábeis;
- ocorreram novas condições ou eventos que podem gerar a necessidade de novas estimativas contábeis ou estimativas revisadas.

A20. Durante a auditoria, o auditor pode identificar transações, eventos e condições que geraram a necessidade de estimativas contábeis que a administração não conseguiu identificar. A NBC TA 315, item 16, aborda as circunstâncias em que o auditor identifica riscos de distorção relevante em que a administração falhou em identificar, incluindo determinação de se há deficiência significativa no controle interno com respeito aos processos de avaliação de risco da entidade.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A21. A obtenção desse entendimento para entidade de pequeno porte é frequentemente menos complexa, pois suas atividades de negócios são muitas vezes limitadas e as transações menos complexas. Além disso, muitas vezes, uma única pessoa, por exemplo, o proprietário da entidade identifica a necessidade de elaborar estimativa contábil e o auditor pode, dessa forma, direcionar as indagações a essa pessoa.

Obtenção de entendimento sobre como a administração elabora as estimativas contábeis (ver item 8(c))

A22. A administração é responsável por estabelecer processos de elaboração das estimativas contábeis para as demonstrações contábeis, incluindo adequado controle interno. Esses processos incluem:

- seleção de políticas contábeis apropriadas e determinação dos processos de estimativa, incluindo métodos apropriados de estimativa ou de avaliação e, quando aplicável, modelos;
- desenvolvimento ou identificação de dados e premissas relevantes que afetam estimativas contábeis;
- revisão periódica das circunstâncias que geram estimativas contábeis e recálculos das estimativas contábeis, quando necessário.

A23. Assuntos que o auditor pode considerar para obter entendimento de como a administração elabora as estimativas contábeis incluem, por exemplo:

- os tipos de contas ou transações às quais as estimativas contábeis se referem (por exemplo, se as estimativas contábeis são resultantes do registro de transações de rotina e recorrentes ou de transações não recorrentes ou não usuais);

- se a administração usou e, em caso positivo, como usou técnicas de mensuração reconhecidas para elaborar estimativas contábeis específicas.
- se as estimativas contábeis foram elaboradas com base em dados disponíveis em uma data intermediária e, em caso positivo, se e como a administração levou em consideração o efeito de eventos, transações e mudanças em circunstâncias ocorridos entre aquela data e o final do período.

Método de mensuração, incluindo o uso de modelos (ver item 8(c)(i))

A24. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode determinar o método de mensuração para uma estimativa contábil, por exemplo, um modelo específico que deve ser usado para mensurar uma estimativa do valor justo. Em muitos casos, entretanto, a estrutura de relatório financeiro não determina o método de mensuração ou pode especificar métodos alternativos para mensuração.

A25. Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não determina um método específico para ser usado nas circunstâncias, aspectos que o auditor pode considerar para obter entendimento do método ou, quando aplicável, do modelo usado para elaborar as estimativas contábeis incluem, por exemplo:

- como a administração considerou a natureza do ativo ou passivo que estava sendo estimado ao selecionar um método específico;
- se a entidade opera em um negócio, setor ou ambiente específico que possui métodos comumente usados para elaborar o tipo específico de estimativa contábil.

A26. Podem existir riscos maiores de distorção relevante, por exemplo, em casos onde a administração desenvolveu internamente um modelo para ser usado na elaboração da estimativa contábil ou está se afastando de método comumente usado em um setor ou ambiente específico.

Controles relevantes (ver 8(c)(ii))

A27. Assuntos que o auditor pode considerar para obter entendimento de controles relevantes incluem, por exemplo, a experiência e a competência daqueles que elaboram estimativas contábeis e os controles relacionados a:

- como a administração determina a integridade, a relevância e a precisão dos dados usados para desenvolver estimativas contábeis;
- revisão e aprovação de estimativas contábeis, incluindo as premissas ou dados usados na sua elaboração, pelos níveis pertinentes da administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança;
- segregação de funções entre aqueles que realizam transações básicas que comprometem a entidade e os responsáveis por fazer as estimativas contábeis, incluindo se a delegação de responsabilidade leva adequadamente em consideração a natureza da entidade e de seus produtos ou serviços. Por exemplo, no caso de instituição financeira de grande porte, a segregação de funções relevantes pode incluir uma função independente responsável pela estimativa e validação de precificação do valor justo dos produtos financeiros de propriedade da entidade, realizados por pessoas, cuja remuneração não está associada a esses produtos.

A28. Outros controles podem ser relevantes para elaborar estimativas contábeis dependendo das circunstâncias. Por exemplo, se a entidade usa modelos específicos para elaborar estimativas contábeis, a administração pode implementar políticas e procedimentos específicos para esses modelos. Controles relevantes podem incluir, por exemplo, aqueles estabelecidos sobre:

- o desenho e desenvolvimento ou seleção, de modelo específico para um fim específico;
- uso do modelo;
- manutenção e validação periódica da integridade do modelo.

Uso de especialista pela administração (ver item 8(c)(iii))

A29. A administração pode ter a experiência e a competência necessárias ou a entidade pode empregar pessoas com tais habilidades para elaborar as estimativas pontuais requeridas. Em alguns casos, entretanto, a administração pode precisar contratar especialista para elaborá-las ou ajudar a elaborá-las. Essa necessidade pode surgir, por exemplo, em decorrência da:

- natureza especializada do assunto que precisa ser estimado, por exemplo, a mensuração de reservas minerais ou de gás em indústrias de extração;
- natureza técnica dos modelos que precisam satisfazer as exigências relevantes da estrutura de relatório financeiro aplicável, como seria o caso em certas mensurações do valor justo;
- natureza não usual ou não recorrente da condição, transação ou evento que precisa de estimativa contábil.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A30. Em entidades de pequeno porte, as circunstâncias que requerem uma estimativa contábil muitas vezes são tais que o proprietário da entidade é capaz de elaborar a estimativa pontual requerida. Em alguns casos, entretanto, será necessário um especialista. A discussão com o proprietário da entidade no início do processo de auditoria sobre a natureza de quaisquer estimativas contábeis, a integridade das estimativas contábeis requeridas e a adequação do processo de estimativa pode ajudar o proprietário da entidade a determinar a necessidade de usar um especialista.

Premissas (ver 8(c)(iv))

A31. As premissas são parte integrante das estimativas contábeis. Assuntos que o auditor pode considerar ao obter o entendimento das premissas que subjacentes às estimativas contábeis incluem, por exemplo:

- a natureza das premissas, incluindo quais delas são provavelmente significativas;
- como a administração avalia se as premissas são relevantes e completas (ou seja, que todas as variáveis relevantes foram levadas em consideração);
- quando aplicável, como a administração determina que as premissas usadas são internamente consistentes;
- a natureza e extensão da documentação, se houver, que suporta as premissas. As premissas podem ser feitas ou identificadas por especialista para ajudar a administração a elaborar as estimativas contábeis. Essas premissas, quando usadas pela administração, tornam-se premissas da administração.

- A32. Em alguns casos, as premissas podem ser denominadas de inputs (dados de entrada), por exemplo, quando a administração usa modelo para elaborar uma estimativa contábil, embora o termo “inputs” também possa ser usado para se referir aos dados subjacentes sobre os quais são aplicadas premissas específicas.
- A33. A administração pode suportar as premissas com diferentes tipos de informações obtidas de fontes internas e externas, cuja relevância e confiabilidade podem variar. Em alguns casos, uma premissa pode ser confiável com base em informações de fontes externas aplicáveis (por exemplo, taxa de juros publicada ou outros dados estatísticos) ou internas (por exemplo, informações históricas ou condições anteriores apresentadas pela entidade). Em outros casos, uma premissa pode ser mais subjetiva, por exemplo, quando a entidade não tem experiência ou as informações são obtidas de fontes externas.
- A34. No caso de estimativas contábeis do valor justo, as premissas refletem, ou são consistentes com, o que partes independentes, informadas e interessadas (às vezes denominadas como “participantes do mercado” ou expressão equivalente) usariam para determinar o valor justo na permuta de ativo ou liquidação de passivo. Premissas específicas também podem variar com as características do ativo ou passivo que está sendo avaliado, o método de avaliação usado (por exemplo, uma abordagem de mercado ou uma abordagem baseada na rentabilidade) e as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável.
- A35. Com relação a estimativas contábeis do valor justo, as premissas ou as informações variam em termos de fonte e base, como segue:
- (a) aquelas que refletem o que os participantes do mercado usariam para determinar o preço de ativo ou passivo apurado com base em dados de mercado obtidos de fontes independentes da entidade (algumas vezes denominados “inputs observáveis” ou equivalente);
  - (b) aquelas que refletem os julgamentos da própria entidade sobre quais premissas os participantes do mercado usariam para determinar o preço de ativo ou passivo apurado com base nas melhores informações disponíveis nas circunstâncias (algumas vezes denominados “inputs não observáveis” ou expressão equivalente).
- Na prática, entretanto, a distinção entre (a) e (b) nem sempre é evidente. Além disso, pode ser necessário que a administração faça uma seleção a partir de diferentes premissas usadas por diferentes participantes do mercado.
- A36. O grau de subjetividade, como por exemplo, se uma premissa ou dado é observável, influencia o grau de incerteza de estimativa e, dessa maneira, a avaliação do auditor sobre os riscos de distorção relevante para uma estimativa contábil específica.

Mudança nos métodos de elaboração de estimativas contábeis (ver 8(c)(v))

- A37. Ao avaliar o modo como a administração elabora as estimativas contábeis, o auditor precisa entender se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos de elaboração das estimativas contábeis em relação aos do período anterior. Um método de estimativa específico pode precisar ser mudado em resposta a mudanças no ambiente ou nas circunstâncias que afetam a entidade ou nas exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso de a administração ter mudado o método para elaborar uma estimativa contábil, é importante que a administração possa demonstrar que o novo método é mais apropriado ou que ele é, por si só, uma resposta para essas mudanças. Por exemplo, se a administração muda a base para a elaboração de estimativa contábil de abordagem de marcação a mercado para a utilização de

modelo de precificação, o auditor questiona se as premissas da administração sobre o mercado são razoáveis à luz das circunstâncias econômicas.

Incerteza de estimativa (ver 8(c)(vi))

A38. Assuntos que o auditor pode considerar ao obter entendimento se e, em caso positivo, como a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa que incluem, por exemplo:

- se e, em caso positivo, como a administração considerou premissas ou desfechos alternativos, por exemplo, realizando uma análise de sensibilidade para determinar o efeito de mudanças nas premissas sobre uma estimativa contábil;
- como a administração determina a estimativa contábil quando a análise indica diversos cenários de desfecho;
- se a administração monitora o desfecho de estimativas contábeis elaboradas no período anterior, e se a administração respondeu apropriadamente ao desfecho do referido procedimento de monitoramento.

Revisão de estimativa contábil do período anterior (ver item 9)

A39. O desfecho de estimativa contábil muitas vezes é diferente da estimativa contábil reconhecida nas demonstrações contábeis do período anterior. Durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco para identificar e entender as razões dessas diferenças, o auditor pode obter:

- informações sobre a eficácia do processo de estimativa utilizado pela administração no período anterior, a partir disso o auditor pode julgar a provável eficácia do processo atualmente utilizado;
- evidência de auditoria pertinente ao recálculo, no período corrente, de estimativas contábeis do período anterior;
- evidência de auditoria de assuntos, como incerteza de estimativa, que podem requerer divulgação nas demonstrações contábeis.

A40. A revisão de estimativas contábeis do período anterior também pode ajudar o auditor, no período corrente, na identificação de circunstâncias ou condições que aumentam a suscetibilidade das estimativas contábeis a possível tendenciosidade da administração ou a indicação da existência dela. A atitude de ceticismo profissional do auditor ajuda na identificação dessas circunstâncias ou condições e na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.

A41. Uma revisão retrospectiva de premissas e julgamentos da administração relacionados a estimativas contábeis significativas também é exigida pela NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 32(b)(ii). Essa revisão é conduzida como parte do requisito para que o auditor planeje e execute procedimentos para revisar estimativas contábeis à procura de tendenciosidade que poderia representar um risco de distorção relevante devido à fraude, em resposta aos riscos de que os controles sejam burlados pela administração. Por questões práticas, a revisão das estimativas contábeis do período anterior conduzida pelo auditor como procedimento de avaliação de risco de acordo com esta Norma pode ser realizada juntamente com a revisão exigida pela NBC TA 240.

A42. O auditor pode julgar que seja necessária uma revisão mais detalhada para as estimativas contábeis identificadas durante a auditoria do período anterior por apresentarem alto grau de

incerteza de estimativa, ou para as estimativas contábeis que mudaram significativamente em relação ao período anterior. Por outro lado, por exemplo, para estimativas contábeis resultantes do registro de transações de rotina e recorrentes, o auditor pode julgar que a aplicação de procedimentos analíticos, como procedimentos de avaliação de risco, é suficiente para fins da revisão.

A43. Para estimativas contábeis do valor justo e outras estimativas contábeis baseadas em condições atuais na data da mensuração, pode haver mais variação entre o valor justo reconhecido nas demonstrações contábeis do período anterior e o desfecho ou valor recalculado para o período corrente. Isso ocorre porque o objetivo da mensuração para essas estimativas contábeis lida com percepções sobre valor em determinado momento, que podem mudar significativa e rapidamente conforme muda o ambiente em que opera a entidade. O auditor pode, portanto, direcionar a revisão para a obtenção de informações que seriam relevantes para identificar e avaliar riscos de distorção relevante. Por exemplo, em alguns casos, obter o entendimento das mudanças nas premissas dos participantes do mercado que afetaram o desfecho da estimativa contábil do valor justo provavelmente não fornece informações relevantes para fins de auditoria. Caso isso aconteça, a consideração do auditor sobre o desfecho das estimativas contábeis do valor justo do período anterior pode ser mais direcionada para entendimento da eficácia do processo de estimativa da administração usado no período anterior, ou seja, o registro de ações da administração, a partir do que o auditor pode julgar a provável eficácia do processo atualmente utilizado pela administração.

A44. Uma diferença entre o desfecho da estimativa contábil e o valor reconhecido nas demonstrações contábeis do período anterior não representa necessariamente distorção das demonstrações contábeis do período anterior. Entretanto, pode representar se, por exemplo, a diferença for decorrente de informações que estavam disponíveis para a administração quando da finalização das demonstrações contábeis do período anterior, ou que se poderia razoavelmente esperar ter obtido e levado em consideração na elaboração e apresentação daquelas demonstrações contábeis. Muitas estruturas de relatórios financeiros contêm orientação para distinguir entre mudanças em estimativas contábeis que constituem distorção e aquelas que não constituem distorção e o tratamento contábil requerido a ser seguido.

## **Identificação e avaliação de riscos de distorção relevante**

Incerteza de estimativa (ver item 10)

A45. O grau de incerteza de estimativa associada às estimativas contábeis pode ser influenciado por fatores como:

- a extensão em que a estimativa contábil depende de julgamento;
- a sensibilidade da estimativa contábil a mudanças nas premissas;
- a existência de técnicas de mensuração reconhecidas que podem reduzir a incerteza de estimativa (embora a subjetividade das premissas usadas como inputs possa, contudo, gerar incerteza de estimativa);
- a duração do período de previsão e a relevância dos dados coletados de eventos passados para prever eventos futuros;
- a disponibilidade de dados confiáveis de fontes externas;
- a extensão em que a estimativa contábil é baseada em dados observáveis ou não observáveis.

O grau de incerteza de estimativa associada a uma estimativa contábil pode influenciar a suscetibilidade da estimativa a tendenciosidade.

A46. Assuntos que o auditor considera na avaliação de riscos de distorção relevante também podem incluir:

- a magnitude real ou esperada de estimativa contábil;
- o valor registrado da estimativa contábil (ou seja, a estimativa pontual da administração) em relação ao valor que o auditor espera que seja registrado;
- se a administração usou especialista na elaboração da estimativa contábil;
- o desfecho da revisão de estimativas contábeis do período anterior.

Alto grau de incerteza de estimativa e risco significativo (ver item 11)

A47. Exemplos de estimativas contábeis que podem apresentar alto grau de incerteza de estimativa incluem:

- estimativas contábeis altamente dependentes de julgamento, por exemplo, julgamentos sobre o desfecho de litígios pendentes ou sobre o valor e a época de fluxos de caixa futuros dependentes de eventos incertos que ocorrerão muitos anos depois;
- estimativas contábeis que não foram calculadas usando técnicas de mensuração reconhecidas;
- estimativas contábeis onde os desfechos da revisão do auditor de estimativas contábeis similares realizadas nas demonstrações contábeis do período anterior indicam uma diferença significativa entre a estimativa contábil original e o desfecho real;
- estimativas contábeis do valor justo para as quais é usado modelo altamente especializado desenvolvido para a entidade ou não existem inputs observáveis.

A48. Uma estimativa contábil aparentemente irrelevante pode ter o potencial de resultar em distorção relevante devido à incerteza de estimativa associada ao próprio processo; ou seja, a magnitude do valor reconhecido ou divulgado nas demonstrações contábeis para uma estimativa contábil pode não ser um indicador de sua incerteza de estimativa.

A49. Em algumas circunstâncias, o grau de incerteza de estimativa é tão alto que não é possível elaborar estimativa contábil razoável. A estrutura de relatório financeiro aplicável pode, portanto, impedir o reconhecimento do item nas demonstrações contábeis ou sua mensuração do valor justo. Nesses casos, os riscos significativos estão relacionados não apenas com o fato de se uma estimativa contábil deve ser reconhecida ou mensurada ao valor justo, mas, também, à adequação das divulgações. Com relação a essas estimativas contábeis, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode exigir a divulgação das estimativas contábeis e o alto grau de incerteza de estimativa associada a elas (vide itens A120 a A123).

A50. Quando o auditor determina que uma estimativa contábil gera um risco significativo, o auditor precisa obter entendimento dos controles da entidade, incluindo atividades de controle (NBC TA 315, item 29).

A51. Em alguns casos, a incerteza de estimativa contábil pode levantar uma dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade da entidade. A NBC TA 570 estabelece requisitos e fornece orientação nessas circunstâncias.

## **Respostas aos riscos identificados de distorção relevante (ver item 12)**

A52. A NBC TA 330, itens 5 e 6, exige que o auditor planeje e execute procedimentos de auditoria, cuja natureza, época e extensão reflitam os riscos identificados de distorção relevante em relação às estimativas contábeis tanto no nível de demonstrações contábeis como de afirmações. Os itens A53 a A115 direcionam respostas específicas somente em nível de afirmação.

### **Aplicação das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item 12(a))**

A53. Muitas estruturas de relatórios financeiros prevêm certas condições para o reconhecimento de estimativas contábeis e especificam os métodos para sua elaboração e divulgação requeridas. Essas exigências podem ser complexas e podem requerer a aplicação de julgamento. Com base no entendimento obtido na execução dos procedimentos de avaliação de risco, as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável que podem ser suscetíveis à aplicação incorreta ou interpretação divergente tornam-se o foco da atenção do auditor.

A54. A determinação de se a administração aplicou adequadamente as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável baseia-se, em parte, no entendimento do auditor sobre a entidade e seu ambiente. Por exemplo, a mensuração do valor justo de alguns itens, como ativos intangíveis adquiridos em combinação de negócios, pode envolver considerações especiais que são afetadas pela natureza da entidade e suas operações.

A55. Em algumas situações, podem ser necessários procedimentos adicionais de auditoria, como a inspeção pelo auditor da condição física atual do ativo, para determinar se a administração aplicou adequadamente as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável.

A56. A aplicação das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável requer que a administração considere as mudanças no ambiente ou nas circunstâncias que afetam a entidade. Por exemplo, o surgimento de mercado representativo para determinada classe de ativo ou passivo pode indicar que o uso de fluxos de caixa descontados para estimar o valor justo desse ativo ou passivo não é mais apropriado.

### **Consistência nos métodos e base para mudança (ver item 12(b))**

A57. A consideração do auditor de mudança em estimativa contábil ou no método de apurá-la em relação ao do período anterior é importante porque uma mudança que não é baseada em mudança de circunstâncias ou em novas informações é considerada arbitrária. Mudanças arbitrárias em estimativa contábil resultam em demonstrações contábeis inconsistentes ao longo do tempo e podem gerar distorção nas demonstrações contábeis ou ser indicador de possível tendenciosidade da administração.

A58. A administração frequentemente tem a habilidade de demonstrar uma boa razão para uma mudança de estimativa contábil ou do método de apuração em relação ao do período anterior com base na mudança nas circunstâncias. O que constitui uma boa razão e um suporte adequado para os argumentos da administração de que houve mudança nas circunstâncias que justifique uma mudança na estimativa contábil ou no método de apuração é uma questão de julgamento.

## **Respostas aos riscos identificados de distorção relevante (ver item 13)**

- A59. A decisão do auditor quanto a qual resposta, individualmente ou em combinação, no item 13 usar para responder aos riscos de distorção relevante pode ser influenciada por assuntos como:
- a natureza da estimativa contábil, incluindo se ela resulta de transações rotineiras ou não;
  - se é esperado que o procedimento forneça ao auditor evidência de auditoria eficaz, apropriada e suficiente;
  - o risco de distorção relevante avaliado, incluindo se o risco identificado é um risco significativo.
- A60. Por exemplo, ao avaliar a razoabilidade da provisão para créditos de liquidação duvidosa, um procedimento eficaz para o auditor pode ser revisar recebimentos subsequentes em combinação com outros procedimentos. Quando a incerteza de estimativa associada a uma estimativa contábil é alta, como por exemplo, uma estimativa contábil baseada em modelo próprio (desenvolvido exclusivamente para esta estimativa) para o qual há dados não observáveis, pode ser que seja necessária uma combinação das respostas a riscos identificados no item 13 para se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.
- A61. Orientação adicional explicando as circunstâncias em que as respostas podem ser apropriadas é fornecida nos itens A62 a A95.

Eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente (ver item 13(a))

- A62. Determinar se os eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente fornecem evidência de auditoria com relação à estimativa contábil que pode ser uma resposta apropriada quando se espera que esses eventos:
- ocorram; e
  - forneçam evidências de auditoria que confirmam ou contradizem a estimativa contábil.
- A63. Eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente podem às vezes fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre uma estimativa contábil. Por exemplo, a venda de todo o estoque de produto descontinuado logo após o final do período pode fornecer evidência de auditoria em relação à estimativa de seu valor líquido de realização. Nesses casos, pode não haver necessidade de se executar procedimentos adicionais de auditoria, desde que sejam obtidas evidências apropriadas suficientes sobre os eventos.
- A64. Para algumas estimativas contábeis, eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente provavelmente não fornecem evidências de auditoria com relação à estimativa contábil. Por exemplo, as condições ou os eventos relacionados a algumas estimativas contábeis se desenvolvem somente em período mais extenso. Além disso, em decorrência do objetivo da mensuração de estimativas contábeis ao valor justo, as informações após o final do período podem não refletir os eventos ou condições existentes na data do balanço e, portanto, podem não ser relevantes para a mensuração da estimativa contábil do valor justo. O item 13 identifica outros procedimentos em resposta aos riscos de distorção relevante que o auditor pode adotar.
- A65. Em alguns casos, eventos que contradizem a estimativa contábil podem indicar que os processos da administração para elaborar estimativas contábeis são ineficazes ou que há tendenciosidade da administração na elaboração de estimativas contábeis.
- A66. Embora o auditor possa decidir não usar essa abordagem com relação a estimativas contábeis específicas, é requerido ao auditor que cumpra a NBC TA 560 – Eventos Subsequentes. O

auditor precisa executar procedimentos de auditoria planejados para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis foram identificados (NBC TA 560, item 6) e adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis (NBC TA 560, item 7).

Pelo fato da mensuração de muitas estimativas contábeis, que não são estimativas do valor justo, geralmente dependerem do desfecho de condições, transações ou eventos futuros, o trabalho do auditor de acordo com a NBC TA 560 é especialmente relevante.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A67. Quando há um período mais longo entre a data do balanço patrimonial e a data do relatório do auditor independente, a revisão pelo auditor de eventos neste período pode ser uma resposta eficaz para estimativas contábeis que não são estimativas contábeis do valor justo. Este pode ser especificamente o caso em algumas entidades de pequeno porte administradas pelo proprietário, especialmente quando a administração não possui procedimentos formalizados de controle sobre as estimativas contábeis.

#### Teste de como a administração elaborou a estimativa contábil (ver 13(b))

A68. Testar como a administração elaborou a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada pode ser uma resposta apropriada quando a estimativa contábil é uma estimativa contábil do valor justo desenvolvida sobre um modelo que usa dados observáveis e não observáveis. Pode ser, também, apropriado quando, por exemplo:

- a estimativa contábil é derivada do processamento de dados rotineiros pelo sistema contábil da entidade;
- a revisão do auditor de estimativas contábeis similares feitas nas demonstrações contábeis do período anterior sugere que o processo da administração do período corrente é provavelmente eficaz;
- a estimativa contábil é baseada em grande quantidade de itens de natureza similar que não são significativos individualmente.

A69. Testar como a administração elaborou a estimativa contábil pode envolver, por exemplo:

- testar a extensão em que os dados sobre os quais está baseada a estimativa contábil são precisos, completos e relevantes, assim como se a estimativa contábil foi adequadamente determinada usando esses dados e as premissas da administração;
- considerar a fonte, a relevância e a confiabilidade de dados ou informações externas, incluindo aquelas recebidas de especialistas externos contratados pela administração para ajudar na elaboração das estimativas contábeis;
- recalcular a estimativa contábil e revisar as informações sobre uma estimativa contábil em termos de consistência interna;
- considerar os processos de revisão e de aprovação da administração.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A70. Em entidades de pequeno porte, o processo de elaboração de estimativas contábeis é provavelmente menos estruturado do que em entidades maiores. Entidades de pequeno porte com envolvimento ativo da administração podem não ter descrições completas de

procedimentos contábeis, registros contábeis sofisticados ou políticas por escrito. Mesmo que a entidade não possua um processo formalmente estabelecido, isto não significa que a administração não consegue fornecer uma base sobre a qual o auditor pode testar a estimativa contábil.

#### Avaliação do método de mensuração (ver item 13(b)(i))

A71. Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não prevê o método de mensuração, avaliar se o método usado, incluindo qualquer modelo aplicável, é apropriado para as circunstâncias é uma questão de julgamento profissional.

A72. Com esse propósito, assuntos que o auditor pode considerar incluem, por exemplo, se:

- a fundamentação da administração para o método selecionado é razoável;
- a administração avaliou suficientemente e aplicou apropriadamente os critérios, se houver, definidos na estrutura de relatório financeiro aplicável para suportar o método selecionado;
- o método é apropriado nas circunstâncias, dada a natureza do ativo ou passivo que vem sendo estimado e as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para estimativas contábeis;
- o método é apropriado em relação ao negócio, setor e ambiente em que a entidade opera.

A73. Em alguns casos, a administração pode ter determinado que diferentes métodos resultam em uma gama de estimativas significativamente diferentes. Nesses casos, obter entendimento de como a entidade investigou as razões dessas diferenças pode ajudar o auditor a avaliar a adequação do método selecionado.

#### Avaliação do uso de modelo

A74. Em alguns casos, especialmente na elaboração de estimativas contábeis do valor justo, a administração pode utilizar um modelo. Se o modelo utilizado é apropriado nas circunstâncias pode depender de diversos fatores, como por exemplo, a natureza da entidade e seu ambiente, incluindo o setor em que ela opera, e o ativo ou passivo que está sendo mensurado.

A75. A extensão em que as seguintes considerações são relevantes depende das circunstâncias, incluindo se o modelo está comercialmente disponível para uso em setor ou área específica, ou se é um modelo próprio (desenvolvido exclusivamente para esta estimativa). Em alguns casos, a entidade pode usar um especialista para desenvolver e testar o modelo.

A76. Dependendo das circunstâncias, assuntos que o auditor também pode considerar ao testar o modelo incluem, por exemplo, se:

- o modelo é validado antes da utilização, com revisões periódicas para assegurar que continua adequado para o uso pretendido. O processo de validação da entidade pode incluir avaliação de:
  - a lógica teórica e a integridade matemática do modelo, incluindo a adequação dos parâmetros do modelo;
  - a consistência e a integridade dos dados do modelo com as práticas do mercado;
  - o desfecho do modelo em comparação com as transações reais;
- existem políticas e procedimentos apropriados de controle de mudanças;

- o modelo é periodicamente calibrado e testado em termos de validade, especialmente quando os dados são subjetivos;
- são feitos ajustes no desfecho do modelo, inclusive no caso de estimativas contábeis do valor justo se esses ajustes refletem as premissas que os participantes do mercado usariam em circunstâncias semelhantes;
- o modelo está adequadamente documentado, incluindo as aplicações pretendidas e as limitações do modelo e os seus parâmetros chave, dados (*inputs*) necessários, e desfechos de qualquer análise de validação realizada.

Premissa usada pela administração (ver item 13(b)(ii))

A77. A avaliação pelo auditor das premissas utilizadas pela administração baseia-se somente em informações disponíveis a ele, na época da auditoria. Os procedimentos de auditoria que tratam das premissas da administração são executados no contexto da auditoria das demonstrações contábeis da entidade e não com o objetivo de fornecer uma opinião sobre as próprias premissas.

A78. Assuntos que o auditor pode considerar ao avaliar a razoabilidade das premissas utilizadas pela administração incluem, por exemplo:

- se as premissas individuais parecem razoáveis;
- se as premissas são interdependentes e consistentes internamente;
- se as premissas parecem razoáveis quando consideradas coletivamente ou em conjunto com outras premissas, seja para a referida estimativa contábil ou para outras estimativas contábeis;
- no caso de estimativas contábeis do valor justo se as premissas refletem apropriadamente as premissas observáveis de mercado.

A79. As premissas sobre as quais estão baseadas as estimativas contábeis podem refletir o que a administração espera que seja o desfecho de objetivos e estratégias específicas. Nesses casos, o auditor pode executar procedimentos de auditoria para avaliar a razoabilidade dessas premissas considerando, por exemplo, se as premissas são consistentes com:

- o ambiente econômico geral e as circunstâncias econômicas da entidade;
- os planos da entidade;
- premissas feitas em períodos anteriores, se relevantes;
- experiência da entidade ou condições anteriores apresentadas pela entidade, na medida em que essas informações históricas podem ser consideradas representativas de condições ou eventos futuros;
- outras premissas usadas pela administração relacionadas às demonstrações contábeis.

A80. A razoabilidade das premissas utilizadas pode depender da intenção e da capacidade da administração de realizar certos cursos de ação. A administração frequentemente documenta os planos e intenções relevantes para ativos ou passivos específicos e a estrutura de relatório financeiro pode exigir que ela assim o faça. Embora a extensão da evidência de auditoria a ser obtida sobre a intenção e a capacidade da administração seja uma questão de julgamento profissional, os procedimentos do auditor podem incluir o seguinte:

- revisão do histórico da administração sobre a efetiva realização de suas intenções declaradas;
- revisão de planos formais e outras documentações, incluindo, quando aplicável, orçamentos formalmente aprovados, autorizações ou atas;
- indagação à administração sobre suas razões para um curso de ação específico;
- revisão de eventos ocorridos depois da data das demonstrações contábeis até a data do relatório do auditor independente;
- avaliação da capacidade da entidade de realizar um curso de ação específico, dada as circunstâncias econômicas da entidade, incluindo as implicações de seus compromissos existentes.

Certas estruturas de relatórios financeiros, contudo, podem não permitir que as intenções ou os planos da administração sejam levados em consideração na elaboração de uma estimativa contábil. Esse é frequentemente o caso para estimativas contábeis do valor justo porque o objetivo de sua mensuração requer que as premissas reflitam aquelas utilizadas por participantes do mercado.

A81. Assuntos que o auditor pode considerar ao avaliar a razoabilidade das premissas utilizadas pela administração que corroboram as estimativas contábeis do valor justo, além dos discutidos acima quando aplicáveis, podem incluir, por exemplo:

- quando relevante, se e como a administração incorporou dados (*inputs*) específicos de mercado na elaboração das premissas;
- se as premissas são consistentes com as condições observáveis de mercado e as características do ativo ou passivo que está sendo mensurado ao valor justo;
- se as fontes de premissas de participantes do mercado são relevantes e confiáveis e como a administração selecionou as premissas para utilizar quando existem várias premissas de participantes do mercado;
- quando apropriado, se e como a administração considerou as premissas ou as informações utilizadas em transações, ativos ou passivos comparáveis.

A82. Além disso, as estimativas contábeis do valor justo podem conter dados (*inputs*) observáveis bem como dados não observáveis. Quando as estimativas contábeis do valor justo são baseadas em dados não observáveis, assuntos que o auditor pode considerar incluem, por exemplo, como a administração suporta:

- a identificação das características dos participantes do mercado relevantes para a estimativa contábil;
- modificações que fez em suas próprias premissas para refletir sua visão sobre as premissas que os participantes do mercado usariam;
- se incorporou as melhores informações disponíveis nas circunstâncias;
- quando aplicável, como suas premissas levam em consideração transações, ativas ou passivas comparáveis.

Se houver dados não observáveis, é mais provável que a avaliação do auditor das premissas precise ser combinada com outras respostas aos riscos identificados no item 13 para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Nesses casos, pode ser necessário que o auditor execute procedimentos de auditoria, por exemplo, examinando a documentação que suporta a

revisão e a aprovação da estimativa contábil pelos níveis pertinentes da administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança.

A83. Ao avaliar a razoabilidade das premissas que suportam uma estimativa contábil, o auditor pode identificar uma ou mais premissas significativas. Nesse caso, isso pode indicar que a estimativa contábil tem alta incerteza de estimativa e pode, portanto, gerar um risco significativo. Respostas adicionais aos riscos significativos estão descritas nos itens A102 a A115.

Teste da efetividade operacional de controle (ver item 13(c))

A84. Testar a efetividade operacional dos controles sobre como a administração elaborou a estimativa contábil pode ser uma resposta apropriada quando o processo da administração foi bem projetado, implementado e mantido, por exemplo:

- existem controles para a revisão e aprovação de estimativas contábeis pelos níveis pertinentes da administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança;
- a estimativa contábil é derivada do processamento de dados de rotina pelo sistema contábil da entidade.

A85. Testar a efetividade operacional dos controles é necessário quando:

- (a) a avaliação pelo auditor de riscos de distorção relevante no nível de premissas inclui expectativa de que os controles sobre o processo estão operando de maneira efetiva; ou
- (b) procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de premissas (NBC TA 330, item 8).

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A86. Podem existir controles sobre o processo de elaboração de estimativa contábil em entidade de pequeno porte, mas a formalidade com que eles operam varia. Além disso, entidades de pequeno porte podem determinar que certos tipos de controle não são necessários em decorrência do envolvimento ativo da administração no processo de elaboração de demonstrações contábeis. No caso de entidades muito pequenas, contudo, pode ser que não haja muitos controles que o auditor possa identificar. Por essa razão, a resposta do auditor aos riscos identificados é provavelmente de natureza substantiva, com o auditor executando uma ou mais das respostas do item 13.

Desenvolvimento de uma estimativa pontual ou um intervalo (ver item 13(d))

A87. Desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo para avaliar a estimativa pontual da administração pode ser uma resposta apropriada se, por exemplo:

- uma estimativa contábil não é derivada do processamento de dados rotineiros pelo sistema contábil;
- a revisão do auditor de estimativas contábeis similares feitas nas demonstrações contábeis do período anterior sugere que o processo da administração do período corrente não é provavelmente eficaz;
- os controles da entidade sobre os processos da administração para a determinação de estimativas contábeis não estão bem projetados ou adequadamente implementados;

- eventos ou transações entre o final do período e a data do relatório do auditor contradizem a estimativa pontual da administração;
- existem fontes alternativas de dados relevantes disponíveis para o auditor, que podem ser utilizadas para desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo.

A88. Mesmo quando os controles da entidade estão bem projetados e adequadamente implementados, o desenvolvimento de uma estimativa pontual ou um intervalo pode ser uma resposta efetiva ou eficiente para os riscos identificados. Em outras situações, o auditor pode considerar essa abordagem como parte da determinação da necessidade de procedimentos adicionais e, em caso positivo, sua natureza e extensão.

A89. A abordagem adotada pelo auditor para desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo pode variar com base no que é considerado mais eficaz nas circunstâncias. Por exemplo, o auditor pode inicialmente desenvolver uma estimativa pontual preliminar e depois avaliar sua sensibilidade a mudanças em premissas para determinar um intervalo a ser usado para avaliar a estimativa pontual da administração. Alternativamente, o auditor pode começar a desenvolver um intervalo com o objetivo de determinar, quando possível, uma estimativa pontual.

A90. A capacidade do auditor de desenvolver uma estimativa pontual, em oposição a um intervalo, depende de diversos fatores, incluindo o modelo usado, a natureza e extensão dos dados disponíveis e a incerteza de estimativa envolvida na estimativa contábil. Além disso, a decisão de desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo pode ser influenciada pela estrutura de relatório financeiro aplicável, que pode prescrever a estimativa pontual a ser utilizada depois de se considerar os desfechos e premissas alternativos ou prescrever um método de mensuração específico (por exemplo, o uso de valor esperado descontado ponderado pelas probabilidades).

A91. O auditor pode desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo de diversas maneiras, por exemplo:

- usando um modelo, por exemplo, um modelo comercialmente disponível para uso em setor ou área específica, ou modelo próprio (desenvolvido exclusivamente pelo elaborador para esta estimativa) ou desenvolvido pelo auditor;
- estendendo a consideração da administração sobre premissas ou desfechos alternativos introduzindo, por exemplo, um conjunto de premissas diferentes;
- utilizando ou contratando especialista para desenvolver ou executar o modelo, ou fornecer premissas relevantes;
- fazendo referência a outras condições, transações ou eventos comparáveis ou, quando relevante, mercados para ativos ou passivos comparáveis.

Entendimento das premissas ou do método da administração (ver item 13(d)(i))

A92. Quando o auditor faz uma estimativa pontual ou um intervalo e utiliza premissas ou um método diferente dos utilizados pela administração, o item 13(d)(i) requer que o auditor obtenha suficiente entendimento das premissas ou método utilizado pela administração na elaboração da estimativa contábil. Esse entendimento fornece ao auditor informações que podem ser relevantes para o desenvolvimento de uma estimativa pontual ou um intervalo apropriado. Além disso, ajuda o auditor a entender e avaliar qualquer diferença significativa da estimativa pontual da administração. Por exemplo, pode surgir uma diferença porque o auditor utilizou premissas diferentes, mas igualmente válidas, em comparação com os

utilizados pela administração. Isso pode revelar que a estimativa contábil é altamente sensível a certas premissas e, portanto, sujeita a um alto grau de incerteza de estimativa, indicando que a estimativa contábil pode ser um risco significativo. Alternativamente, pode surgir uma diferença em decorrência de erro cometido pela administração. Dependendo das circunstâncias, para concluir, o auditor pode considerar útil discutir com a administração a base para as premissas utilizadas e sua validade, bem como a diferença, se houver, na abordagem adotada para elaborar a estimativa contábil.

Redução do tamanho do intervalo (ver item 13(d)(ii))

A93. Quando o auditor conclui que é apropriado utilizar um intervalo para avaliar a razoabilidade da estimativa pontual, o item 13(d)(ii) requer que esse intervalo compreenda todos os “desfechos razoáveis” em vez de todos os desfechos possíveis. Para ser útil, o intervalo não pode incluir todos os desfechos possíveis, pois isso seria muito amplo para ser eficaz para fins de auditoria. O intervalo do auditor é útil e eficaz quando suficientemente limitado para possibilitar ao auditor concluir se a estimativa contábil apresenta distorção.

A94. Geralmente, um intervalo que foi reduzido para ficar igual ou inferior ao valor abaixo do nível de materialidade na execução é adequado para fins de avaliar a razoabilidade da estimativa pontual da administração. Entretanto, especialmente em certos setores, pode não ser possível reduzir o tamanho do intervalo abaixo desse valor. Isso não impede necessariamente o reconhecimento da estimativa contábil. Entretanto, pode indicar que a incerteza de estimativa relacionada à estimativa contábil é tal que gera um risco significativo. Respostas adicionais aos riscos significativos estão descritas nos itens A102 a A115.

A95. Pode-se conseguir reduzir o tamanho do intervalo para uma posição onde todos os desfechos dentro do intervalo são considerados razoáveis por:

- (a) eliminação dos desfechos das extremidades do intervalo julgados improváveis de ocorrer pelo auditor; e
- (b) continuação da redução do intervalo, baseada em evidências de auditoria, até o auditor concluir que todos os desfechos dentro do intervalo são considerados razoáveis. Em alguns casos raros, o auditor pode conseguir reduzir o intervalo até as evidências de auditoria indicarem uma estimativa pontual.

Consideração sobre a necessidade de habilidades ou conhecimento especializados (ver item 14)

A96. Ao planejar a auditoria, o auditor deve determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para executar o trabalho de auditoria. Isso pode incluir, conforme necessário, o envolvimento de pessoas com habilidades ou conhecimento especializados (NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 8(e)). Além disso, a NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 14, requer que o sócio do trabalho esteja satisfeito que a equipe e quaisquer especialistas externos do auditor, que não sejam parte integrante da equipe, tenham coletivamente a mesma competência e habilidade apropriada para executar o trabalho de auditoria. No curso da auditoria de estimativas contábeis o auditor pode identificar, à luz da sua experiência e das circunstâncias do trabalho, a necessidade de aplicação de habilidades ou conhecimento especializados em relação a um ou mais aspectos das estimativas contábeis.

A97. Assuntos que podem afetar a consideração do auditor sobre a necessidade de habilidades ou conhecimento especializados incluem, por exemplo:

- natureza do ativo, passivo ou componente do patrimônio no negócio ou setor específico (por exemplo, depósitos minerais, bens agrícolas, instrumentos financeiros complexos);
- alto grau de incerteza de estimativa;
- envolvimento de cálculos complexos ou modelos especializados, por exemplo, na estimativa de valores de mercado quando não há mercado observável;
- complexidade das exigências relevantes da estrutura de relatório financeiro aplicável para estimativas contábeis, incluindo se existem áreas sabidamente sujeitas à interpretação diferente ou a que a prática seja inconsistente ou está em desenvolvimento;
- procedimentos que o auditor pretende adotar para responder a riscos identificados.

A98. Para a maioria das estimativas contábeis, mesmo quando há incerteza de estimativa, é improvável que sejam necessárias habilidades ou conhecimento especializados. Por exemplo, é improvável que sejam necessários habilidades ou conhecimento especializados para o auditor avaliar a provisão para créditos de liquidação duvidosa.

A99. Entretanto, o auditor pode não ter as habilidades ou conhecimento especializados necessários quando o assunto envolvido está fora da área contábil ou de auditoria e pode precisar obtê-los de especialista do auditor. A NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas estabelece exigências e fornece orientação na determinação da necessidade de empregar ou contratar um especialista e as responsabilidades do auditor ao utilizar o trabalho desse especialista.

A100. Além disso, em alguns casos, o auditor pode concluir que é necessário obter habilidades ou conhecimento especializados relacionados com áreas específicas de contabilidade ou auditoria. Pessoas com essas habilidades ou conhecimento podem ser empregadas pela firma de auditoria ou contratadas de uma organização externa à firma de auditoria. Quando essas pessoas executam procedimentos de auditoria como parte do trabalho, fazem parte da equipe de trabalho e, conseqüentemente, estão sujeitas às exigências da NBC TA 220.

A101. Dependendo do entendimento e da experiência do auditor em trabalhar com o especialista ou as outras pessoas com habilidades ou conhecimento especializados, o auditor pode considerar apropriado discutir assuntos, como as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável, com as pessoas envolvidas para confirmar que o trabalho do especialista é relevante para fins de auditoria.

### **Procedimentos substantivos adicionais para responder a riscos significativos (ver item 15)**

A102. Ao auditar estimativas contábeis que geram riscos significativos, os procedimentos substantivos adicionais do auditor estão concentrados na avaliação de:

- (a) como a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa sobre a estimativa contábil e o efeito que essa incerteza pode ter sobre a adequação do reconhecimento da estimativa contábil nas demonstrações contábeis; e
- (b) a adequação das respectivas divulgações.

Incerteza de estimativa

Consideração da administração sobre incerteza de estimativa (ver item 15(a))

- A103. A administração pode avaliar premissas ou desfechos alternativos das estimativas contábeis por meio de diversos métodos, dependendo das circunstâncias. A análise de sensibilidade é um método possível de ser utilizado pela administração. Isso pode envolver a determinação de como o valor monetário de uma estimativa contábil varia com premissas diferentes. Mesmo para estimativas contábeis mensuradas ao valor justo pode haver variação porque participantes de mercados diferentes usam premissas diferentes. Uma análise de sensibilidade pode levar ao desenvolvimento de diversos cenários possíveis, em alguns casos caracterizados pela administração, como cenários “pessimistas” e “otimistas”.
- A104. Uma análise de sensibilidade pode demonstrar que uma estimativa contábil não é sensível a mudanças em premissas específicas. Alternativamente, ela pode demonstrar que a estimativa contábil é sensível a uma ou mais premissas que então se tornarão o foco da atenção do auditor.
- A105. Não se pretende sugerir que um método específico para tratar a incerteza de estimativa (como análise de sensibilidade) é mais adequado que outro ou que a consideração da administração sobre premissas ou desfechos alternativos precisa ser baseada em processo detalhado suportado por documentação completa. Em vez disso, o importante é se a administração avaliou como a incerteza de estimativa pode afetar a estimativa contábil e não como especificamente isso foi feito. Consequentemente, quando a administração não considerou as premissas ou desfechos alternativos, pode ser necessário que o auditor discuta com a administração e solicite suporte, sobre como ela tratou os efeitos da incerteza de estimativa sobre a estimativa contábil.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A106. Entidades de pequeno porte podem usar meios simples para avaliar a incerteza de estimativa. Além da revisão da documentação disponível pelo auditor, ele pode obter evidência de auditoria indagando à administração sobre a consideração delas sobre as premissas ou desfechos alternativos. Além disso, a administração pode não ter habilidade para considerar desfechos alternativos ou de outra forma tratar a incerteza de estimativa da estimativa contábil. Nesses casos, o auditor pode explicar à administração o processo ou os métodos diferentes disponíveis para isso e a documentação pertinente. Entretanto, isso não mudaria a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis.

#### Premissas significativas (ver item 15(b))

- A107. Uma premissa utilizada na elaboração de estimativa contábil pode ser considerada significativa se uma variação razoável nessa premissa afeta de forma relevante a mensuração da estimativa contábil.
- A108. O suporte para premissas significativas derivadas do conhecimento da administração pode ser obtido de processos contínuos de análise estratégica e administração de risco da administração. Mesmo sem processos formalmente estabelecidos, como pode ser o caso em entidades de pequeno porte, o auditor pode conseguir avaliar as premissas por meio de indagações e discussões com a administração, juntamente com outros procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

- A109. As considerações do auditor na avaliação de premissas feitas pela administração estão descritas nos itens A77 a A83.

#### Intenção e habilidade da administração (ver 15(c))

A110. As considerações do auditor em relação a premissas feitas pela administração e a intenção e habilidade da administração estão descritas nos itens A13 e A80.

Desenvolvimento de intervalo (ver item 16)

A111. Ao elaborar as demonstrações contábeis, a administração deve estar satisfeita de que tratou adequadamente os efeitos da incerteza de estimativa sobre as estimativas contábeis que geram riscos significativos. Em algumas circunstâncias, contudo, o auditor pode considerar os esforços da administração como inadequados. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando, no julgamento do auditor:

- não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente pela avaliação do auditor sobre como a administração tratou os efeitos da incerteza de estimativa;
- é necessário explorar mais o grau de incerteza de estimativa relacionado com uma estimativa contábil quando o auditor tem conhecimento da ampla variação de desfechos para estimativas contábeis similares em circunstâncias similares;
- é improvável que possa ser obtida outra evidência de auditoria, por exemplo, por meio da revisão de eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente;
- pode haver indicadores de tendenciosidade da administração na formação das estimativas contábeis.

A112. As considerações do auditor na determinação de intervalo com este objetivo estão descritas nos itens A87 a A95.

Critérios de reconhecimento e mensuração

Reconhecimento das estimativas contábeis nas demonstrações contábeis (ver item 17(a))

A113. Quando a administração reconheceu uma estimativa contábil nas demonstrações contábeis, o foco da avaliação do auditor é se a mensuração da estimativa contábil é suficientemente confiável para satisfazer os critérios de reconhecimento da estrutura de relatório financeiro aplicável.

A114. Com relação a estimativas contábeis que não foram reconhecidas, o foco da avaliação do auditor é se os critérios de reconhecimento da estrutura de relatório financeiro aplicável foram realmente satisfeitos. Mesmo quando a estimativa contábil não foi reconhecida e o auditor conclui que esse tratamento é apropriado, pode ser necessário divulgar as circunstâncias nas notas explicativas às demonstrações contábeis. O auditor também pode determinar a necessidade de chamar a atenção do leitor para uma incerteza significativa mediante a inclusão de parágrafo de ênfase no relatório do auditor independente. A NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente estabelece exigências e fornece orientação relativa a esses parágrafos.

Base de mensuração para as estimativas contábeis (ver item 17(b))

A115. Com relação a estimativas contábeis do valor justo, algumas estruturas de relatórios financeiros presumem que o valor justo pode ser mensurado de maneira confiável como pré-requisito para requerer ou permitir mensurações e divulgações do valor justo. Em alguns casos, essa presunção pode ser ignorada quando, por exemplo, não há nenhum método apropriado ou base para mensuração. Nesses casos, o foco da avaliação do auditor é se a base

da administração para superar a presunção relativa ao uso do valor justo determinado de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável é apropriada.

### **Avaliação da razoabilidade da estimativa contábil e determinação de distorção (ver item 18)**

A116. Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor pode concluir que ela aponta para uma estimativa contábil que difere da estimativa pontual da administração. Quando a evidência de auditoria suporta uma estimativa pontual, a diferença entre a estimativa pontual do auditor e a estimativa pontual da administração constitui uma distorção. Quando o auditor concluiu que utilizar o intervalo, por ele estabelecido, fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente, a estimativa pontual da administração que esteja fora do intervalo do auditor não seria suportada por evidência de auditoria. Nesses casos, a distorção não é menor que a diferença entre a estimativa pontual da administração e o ponto mais próximo do intervalo do auditor.

A117. Quando a administração mudou uma estimativa contábil ou o método de elaboração em relação ao período anterior com base em avaliação subjetiva de que houve mudança nas circunstâncias, o auditor pode concluir com base na evidência de auditoria que a estimativa contábil apresenta distorção em decorrência de mudança arbitrária pela administração, ou considerá-la um indicador de possível tendenciosidade da administração (vide itens A124 e A125).

A118. A NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria fornece orientação para distinguir distorções para fins da avaliação do auditor do efeito de distorções não corrigidas nas demonstrações contábeis. Em relação a estimativas contábeis, uma distorção, independentemente se causada por fraude ou erro, pode surgir em decorrência de:

- distorções que não deixam dúvida (distorções efetivas);
- diferenças decorrentes de julgamento da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, a seleção ou aplicação de políticas contábeis que o auditor considera não apropriadas (distorções de julgamento);
- a melhor estimativa do auditor de distorções em populações, envolvendo a projeção de distorções identificadas em amostras de auditoria para as populações inteiras de onde foram tiradas as amostras (distorções projetadas).

Em alguns casos envolvendo estimativas contábeis, uma distorção pode surgir em decorrência da combinação dessas circunstâncias tornando a identificação individual difícil ou impossível.

A119. A avaliação da razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações incluídas nas notas explicativas das demonstrações contábeis, se requerida pela estrutura de relatório financeiro aplicável ou voluntariamente divulgada, envolve essencialmente os mesmos tipos de considerações aplicadas na auditoria de estimativa contábil reconhecida nas demonstrações contábeis.

### **Divulgações relacionadas com estimativa contábil**

Divulgações de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item 19)

A120. A apresentação de demonstrações contábeis de acordo com estrutura de relatório financeiro aplicável inclui a adequada divulgação de assuntos relevantes. A estrutura de relatório financeiro aplicável pode permitir, ou prescrever, divulgações relacionadas com as estimativas contábeis e algumas entidades podem divulgar voluntariamente informações nas

notas explicativas das demonstrações contábeis. Essas divulgações podem incluir, por exemplo:

- premissas utilizadas;
- método de estimativa utilizado, incluindo qualquer modelo aplicável;
- base para a seleção do método de estimativa;
- efeito de quaisquer mudanças sobre o método de estimativa em relação ao período anterior;
- fontes e implicações da incerteza de estimativa.

Essas divulgações são relevantes para que os usuários entendam as estimativas contábeis reconhecidas ou divulgadas nas demonstrações contábeis, e deve ser obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as divulgações estão de acordo com as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável.

A121. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode exigir divulgações específicas referentes a incertezas. Por exemplo, algumas estruturas de relatórios financeiros prevêem:

- a divulgação de premissas-chave e outras fontes de incerteza de estimativa que apresentam risco significativo de causar ajuste relevante nos valores contábeis de ativos e passivos. Essas exigências podem ser descritas usando termos como “Principais fontes de incerteza de estimativa” ou “Estimativas contábeis críticas”;
- a divulgação do intervalo de desfechos possíveis e das premissas utilizadas na determinação do intervalo;
- a divulgação de informações sobre a importância de estimativas contábeis do valor justo para a posição e desempenho das operações da entidade;
- divulgações qualitativas, tais como as exposições a risco e como elas surgem, os objetivos da entidade, políticas e procedimentos para administrar riscos e os métodos utilizados para mensurar o risco e quaisquer mudanças desses conceitos qualitativos em relação ao período anterior;
- divulgações quantitativas, tal como até que ponto a entidade está exposta a risco, com base em informações fornecidas internamente pelo pessoal-chave da administração da entidade, incluindo risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado.

Divulgações de incerteza de estimativa para estimativas contábeis que geram riscos significativos (ver item 20)

A122. Em relação a estimativas contábeis que tenham risco significativo, mesmo quando as divulgações estão de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, o auditor pode concluir que a divulgação de incerteza de estimativa é inadequada à luz das circunstâncias e fatos envolvidos. A avaliação do auditor sobre a adequação da divulgação de incerteza de estimativa aumenta em importância quanto maior for o intervalo de desfechos possíveis da estimativa contábil em relação à materialidade (vide discussão relacionada no item A94).

A123. Em alguns casos, o auditor pode considerar apropriado estimular a administração a descrever, nas notas explicativas às demonstrações contábeis, as circunstâncias relacionadas à incerteza de estimativa. A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente fornece orientação sobre as implicações para o relatório do auditor quando o auditor acredita que a divulgação da administração sobre incerteza de estimativa nas demonstrações contábeis é inadequada ou enganosa.

### **Indicador de possível tendenciosidade da administração** (ver item 21)

A124. Durante a auditoria, o auditor pode tomar conhecimento de opiniões e decisões feitas pela administração indicativas de possível tendenciosidade da administração. Esses indicadores podem afetar a conclusão do auditor sobre se a avaliação de risco do auditor e as suas respectivas respostas continuam apropriadas e o auditor pode precisar considerar as implicações para o resto da auditoria. Além disso, os indicadores podem afetar a avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis, como um todo, não apresentam distorções relevantes, conforme discutido na NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

A125. Exemplos de indicadores de possível tendenciosidade da administração com relação a estimativas contábeis incluem:

- mudanças em estimativa contábil ou no método de elaboração, quando a administração fez uma avaliação subjetiva de que houve mudança nas circunstâncias;
- utilização das premissas da própria entidade para estimativas contábeis do valor justo quando eles são inconsistentes com premissas do mercado observáveis;
- seleção ou elaboração de premissas significativas que produzem uma estimativa pontual favorável para os objetivos da administração;
- seleção de estimativa pontual  que pode indicar um padrão de otimismo ou pessimismo.

### **Representações formais** (ver item 22)

A126. A NBC TA 580 – Representações Formais discute a utilização de representações. Dependendo da natureza, materialidade e extensão da incerteza de estimativa, as representações formais sobre estimativas contábeis reconhecidas ou divulgadas nas demonstrações contábeis podem incluir aspectos:

- sobre a adequação dos processos de mensuração, incluindo premissas e modelos relacionados, utilizados pela administração na determinação de estimativas contábeis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável e a consistência na aplicação dos processos;
- de que as premissas refletem apropriadamente a intenção e a capacidade da administração de realizar cursos de ação específicos em nome da entidade, quando relevante para as estimativas contábeis e divulgação;
- de que as divulgações relacionadas com as estimativas contábeis são completas e apropriadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- de que nenhum evento subsequente requer ajuste para as estimativas contábeis e divulgações incluída nas demonstrações contábeis.

A127. Para as estimativas contábeis não reconhecidas ou não divulgadas nas demonstrações contábeis, as representações formais também podem incluir aspectos sobre:

- a adequação da base usada pela administração para determinar que os critérios de reconhecimento ou de divulgação da estrutura de relatório financeiro aplicável não foram satisfeitos (vide item A114);

- a adequação da base usada pela administração para ignorar a presunção relativa ao uso do valor justo determinado de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, para as estimativas contábeis não mensuradas ou não divulgadas do valor justo (vide item A115).

### **Documentação** (ver item 23)

A128. A documentação de indicadores de possível tendenciosidade da administração identificada durante a auditoria auxilia o auditor a concluir se sua avaliação de risco e as respostas relacionadas continuam apropriadas e, se as demonstrações contábeis, como um todo, não apresentam distorções relevantes. Ver item A125 para exemplos de indicadores de possível tendenciosidade da administração.

### **Apêndice** (ver item A1)

#### **Mensurações e divulgações do valor justo de acordo com diferentes estruturas de relatórios financeiros**

O objetivo deste apêndice é somente proporcionar uma discussão geral sobre mensurações e divulgações do valor justo de acordo com diferentes estruturas de relatórios financeiros, para ambientes e contextos.

1. Diferentes estruturas de relatórios financeiros exigem ou permitem uma série de mensurações e divulgações do valor justo nas demonstrações contábeis. Elas também variam em termos de nível de orientação que fornecem sobre a base de mensuração de ativos e passivos ou as respectivas divulgações. Algumas estruturas de relatórios financeiros fornecem orientação prescrita, outras fornecem orientação geral e algumas não fornecem nenhuma orientação. Além disso, existem também algumas práticas de mensuração e divulgação específicas por setor.
2. As definições de valor justo podem diferir entre as estruturas de relatórios financeiros ou para diferentes ativos, passivos ou divulgações dentro de uma estrutura específica. Por exemplo, a NBC T 19.19 define valor justo como sendo: “o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo ser liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos”. O conceito de valor justo normalmente supõe uma transação corrente, em vez de uma liquidação em alguma data no passado ou futuro. Dessa forma, o processo de mensuração do valor justo seria uma busca pelo preço estimado pelo qual a transação ocorreria. Além disso, diferentes estruturas de relatórios financeiros podem usar termos como “valor específico da entidade”, “valor em uso” ou termos semelhantes, mas podem ainda enquadrar-se no conceito de valor justo desta Norma.
3. As estruturas de relatórios financeiros podem tratar as mudanças nas mensurações do valor justo que ocorrem ao longo do tempo de diferentes maneiras. Por exemplo, uma estrutura de relatório financeiro específica pode exigir que as mudanças nas mensurações do valor justo de certos ativos e passivos sejam refletidas diretamente no patrimônio líquido enquanto que essas mudanças podem ser refletidas em receita segundo outra estrutura. Em algumas estruturas, a determinação de contabilizar ou não o valor justo e de como ele é aplicado, é influenciada pela intenção da administração de realizar certas ações com relação ao ativo ou passivo específico.

4. Diferentes estruturas de relatórios financeiros podem exigir ou permitir uma série de mensurações e divulgações do valor justo nas demonstrações contábeis e prevê-las ou permiti-las em diferentes graus. As estruturas de relatórios financeiros podem:
  - prescrever exigências de mensuração, apresentação e divulgação para certas informações incluídas nas demonstrações contábeis ou para informações divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis ou apresentadas como informações suplementares;
  - permitir certas mensurações usando valores justos a critério da entidade ou somente quando certos critérios foram satisfeitos;
  - prescrever um método específico para determinar o valor justo, por exemplo, utilizando uma avaliação independente ou determinadas formas de usar fluxos de caixa descontados;
  - permitir a escolha do método para determinar o valor justo entre vários métodos alternativos (os critérios de seleção podem ser fornecidos pela estrutura de relatório financeiro ou não); ou
  - não fornecer orientação para mensuração do valor justo ou divulgação do valor justo que não seja pelo uso que fica evidente em decorrência do costume ou prática, por exemplo, prática de um setor.
5. Algumas estruturas de relatórios financeiros presumem que o valor justo pode ser mensurado de maneira confiável para ativos e passivos como pré-requisito para requerer ou permitir mensuração e divulgação do valor justo. Em alguns casos, essa presunção pode ser ignorada quando um ativo ou passivo não tem preço de mercado em mercado ativo e para o qual, outros métodos para estimar razoavelmente o valor justo são claramente inadequados ou impraticáveis. Algumas estruturas de relatórios financeiros podem especificar uma hierarquia do valor justo que distingue dados para serem usados para se chegar a valores justos, desde os que envolvem claramente “dados (inputs) observáveis” baseados em preços cotados e mercados ativos até os “dados não observáveis”, que envolvem os próprios julgamentos da entidade sobre premissas que os participantes do mercado usariam.
6. Algumas estruturas de relatórios financeiros exigem certos ajustes ou modificações específicos das informações sobre avaliação ou outras considerações exclusivas de ativo ou passivo específico. Por exemplo, a contabilização de investimento imobiliário pode exigir que sejam feitos ajustes em uma avaliação de valor de mercado, como ajustes para custos estimados de fechamento de venda, ajustes relacionados à condição e à localização do imóvel e outros assuntos. Da mesma forma, se o mercado para um ativo específico não é um mercado ativo, as cotações de preço publicadas podem ter que ser ajustadas ou modificadas para chegar a uma medida mais adequada do valor justo. Por exemplo, preços de mercado podem não ser indicativos do valor justo se o mercado não apresentar atividade frequente, não for bem estabelecido, ou negociar pequena quantidade de unidades em relação à quantidade agregada de unidades de negociação existentes. Dessa forma, esses preços de mercado podem ter que ser ajustados ou modificados. Fontes alternativas de informação do mercado podem ser necessárias para fazer esses ajustes ou modificações. Além disso, em alguns casos, garantia concedida (por exemplo, quando a garantia é concedida para certos tipos de investimento em títulos de dívida) pode precisar ser considerada na determinação do valor justo ou possível redução do valor de ativo ou passivo.
7. Na maioria das estruturas de relatórios financeiros, o conceito de mensuração do valor justo é suportado pelo pressuposto de que a entidade tem capacidade de continuar operando sem nenhuma intenção ou necessidade de liquidar, reduzir significativamente a escala de suas operações, ou concluir uma transação em termos adversos. Portanto, nesse caso, valor justo não seria o valor que a entidade receberia ou pagaria em uma transação forçada, liquidação

involuntária ou venda urgente. Por outro lado, as condições econômicas gerais ou as condições econômicas específicas de certos setores podem causar falta de liquidez no mercado e requererem que os valores justos sejam atribuídos de acordo com os preços deprimidos, preço potencial e significativamente deprimidos. A entidade, contudo, pode precisar levar em consideração sua situação econômica ou operacional atual na determinação dos valores justos de seus ativos e passivos se isso for prescrito ou permitido pela sua estrutura de relatório financeiro e essa estrutura pode ou não especificar como isso é feito. Por exemplo, o plano da administração de agilizar a alienação de um ativo para atender objetivos do negócio pode ser relevante para a determinação do valor justo do referido ativo.

### **Prevalência de mensuração do valor justo**

8. Mensurações e divulgações baseadas no valor justo estão se tornando cada vez mais prevalentes em estruturas de relatórios financeiros. Valores justos podem ocorrer em demonstrações contábeis e afetar sua determinação de diversas maneiras, incluindo a mensuração do valor justo do seguinte:
- ativos ou passivos específicos, como títulos e valores mobiliários ou passivos para liquidar uma obrigação referente a um instrumento financeiro, rotineira ou periodicamente “marcado a valor de mercado”;
  - componentes específicos do patrimônio, por exemplo, na contabilização para o reconhecimento, mensuração e apresentação de certos instrumentos financeiros com características de instrumento patrimonial, como título conversível, pelo seu portador, em ações ordinárias do emissor;
  - ativos ou passivos específicos adquiridos em uma combinação de negócios. Por exemplo, a determinação inicial de ágio decorrente da compra de uma entidade em uma combinação de negócios é baseada geralmente na mensuração do valor justo dos ativos e passivos adquiridos identificáveis e do valor justo da contraprestação dada;
  - ativos ou passivos específicos ajustados ao valor justo uma única vez. Algumas estruturas de relatórios financeiros podem exigir o uso de mensuração do valor justo para quantificar um ajuste a um ativo ou grupo de ativos como parte da determinação da redução no valor recuperável de um ativo, por exemplo, um teste de recuperação (teste de impairment) do ágio adquirido em uma combinação de negócios baseada no valor justo de entidade operacional ou unidade de negócio definida. Esse valor é posteriormente distribuído entre o grupo de ativos e passivos da entidade ou unidade para derivar um ágio implícito para comparação com o ágio registrado;
  - agregação de ativos e passivos. Em algumas circunstâncias, a mensuração de classe ou grupo de ativos ou passivos requer a agregação de valores justos de alguns dos ativos ou passivos individuais na referida classe ou grupo. Por exemplo, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável pela entidade, a mensuração da carteira de empréstimo diversificada pode ser determinada com base no valor justo de algumas categorias de empréstimo incluídas na carteira;
  - informações divulgadas em notas explicativas às demonstrações contábeis ou apresentadas como informações suplementares, mas não reconhecidas nas demonstrações contábeis.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.224/09

*Aprova a NBC TA 550 – Partes Relacionadas.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 550 – Partes Relacionadas, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 550.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 550 – PARTES RELACIONADAS**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Natureza do relacionamento e das transações com partes relacionadas	2
Responsabilidades do auditor	3 – 7
Data de vigência	8
<b>OBJETIVO</b>	9
<b>DEFINIÇÕES</b>	10
<b>REQUISITOS</b>	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	11 – 17
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas	18 – 19
Respostas aos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas	20 – 24
Avaliação da contabilização e da divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas	25
Representações formais	26
Comunicação com os responsáveis pela governança	27
Documentação	28
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Responsabilidades do auditor	A1 – A3
Definição de parte relacionada	A4 – A7
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	A8 – A28
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas	A29 – A30
Respostas aos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas	A31 – A45
Avaliação da contabilização e da divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas	A46 – A47
Representações formais	A48 – A49
Comunicação com os responsáveis pela governança	A50
Esta Norma deve ser lida em conjunto 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 no que se refere ao relacionamento e transações com partes relacionadas durante a execução da auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, ela amplia a maneira como a NBC TA 315, a NBC TA 330 e a NBC TA 240 devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

### Natureza do relacionamento e das transações com partes relacionadas

2. Muitas transações com partes relacionadas são efetuadas no curso normal dos negócios. Em tais circunstâncias, elas podem não representar um risco de distorção relevante maior do que o de transações similares com partes não relacionadas. Contudo, a natureza do relacionamento e transações com partes relacionadas em algumas circunstâncias pode dar origem a riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis maiores do que os de transações com partes não relacionadas. Por exemplo:
  - partes relacionadas podem operar por meio de uma série extensa e complexa de relacionamentos e estruturas, com um aumento correspondente na complexidade das transações com partes relacionadas;
  - os sistemas de informação podem ser ineficazes na identificação e resumo de transações e saldos em aberto entre a entidade e as suas partes relacionadas;
  - as transações com partes relacionadas podem não ser conduzidas nos termos e condições normais de mercado. Por exemplo, algumas transações com partes relacionadas podem ser conduzidas sem o pagamento de contraprestação.

### Responsabilidades do auditor

3. Como as partes relacionadas não são independentes uma da outra, muitas estruturas de relatório financeiro estabelecem exigências de contabilização e divulgação específicas para relacionamentos, transações e saldos de partes relacionadas para possibilitar aos usuários das demonstrações contábeis a compreensão de sua natureza e efeitos concretos ou potenciais sobre as demonstrações contábeis. Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece tais exigências, o auditor tem a responsabilidade de executar procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção relevante decorrentes da não contabilização ou da não divulgação apropriada do relacionamento, transações ou saldos com partes relacionadas em conformidade com os requisitos da estrutura.
4. Mesmo que a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabeleça nenhuma exigência ou estabeleça exigências mínimas para partes relacionadas, o auditor, não obstante, precisa obter o entendimento dos relacionamentos e transações com as partes relacionadas à entidade que seja suficiente para que ele possa concluir se as demonstrações contábeis, afetadas por esses relacionamentos e transações, atendem os seguintes aspectos (ver item A1):
  - (a) atingem apresentação adequada (como no caso da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo CFC) (ver item A2); ou
  - (b) não são enganosas (para estar de acordo com a estrutura de conformidade (*compliance*)) (ver item A3).

5. Além disso, o entendimento dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas é relevante para que o auditor avalie se estão presentes um ou mais fatores de risco de fraude, como exigido pela NBC TA 240, item 24, porque a fraude pode ser cometida mais facilmente por meio das partes relacionadas.
6. Devido às limitações inerentes em uma auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas demonstrações contábeis possam não ser detectadas, apesar de a auditoria ser adequadamente planejada e executada, em conformidade com as normas de auditoria, conforme referido na NBC TA 200, item A52. No contexto das partes relacionadas, os efeitos potenciais das limitações inerentes sobre a capacidade do auditor de detectar distorções relevantes são maiores pelas seguintes razões:
  - a administração pode não ter conhecimento da existência de todas as partes relacionadas e das transações com elas, particularmente se a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabelecer exigências para partes relacionadas;
  - relacionamentos com partes relacionadas podem oferecer maior oportunidade para conluio, ocultação ou manipulação por parte da administração.
7. O planejamento e a execução da auditoria com ceticismo profissional, como exigido pela NBC TA 200, item 15, portanto, são particularmente importantes neste contexto, dado o potencial para relacionamentos e transações com partes relacionadas não divulgadas. As exigências nesta Norma destinam-se a ajudar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, e na definição de procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados.

### **Data de vigência**

8. Esta Norma é aplicável para auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

### **Objetivo**

9. Os objetivos do auditor são:
  - (a) independentemente de serem estabelecidas exigências para partes relacionadas na estrutura de relatório financeiro aplicável, atingir entendimento suficiente dos relacionamentos e transações com partes relacionadas para que ele seja capaz de:
    - (i) reconhecer fatores de risco de fraude, se houver, decorrentes de relacionamentos e transações com partes relacionadas, que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devido à fraude; e
    - (ii) concluir, com base nas evidências de auditoria obtidas, se as demonstrações contábeis, afetadas por esses relacionamentos e transações:
      - a. atingem a apresentação adequada (como requerido pela estrutura aplicável no Brasil); ou
      - b. não são enganosas (para estar de acordo com a estrutura de conformidade (*compliance*)); e
  - (b) além disso, quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece requerimentos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se os relacionamentos e transações com partes relacionados foram ou não adequadamente

identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis, em conformidade com essa estrutura.

## Definições

10. Para fins das normas de auditoria, os seguintes termos têm os significados atribuídos abaixo:

*Transação em condições normais de mercado* é a transação conduzida em termos e condições como aqueles entre um comprador voluntário e um vendedor voluntário, que não são relacionados e estão agindo de maneira mutuamente independente e buscando os seus melhores interesses.

*Parte relacionada* é a parte que é (ver itens A4 a A7):

- (a) uma parte relacionada, como definida na estrutura de relatório financeiro adequada; ou
- (b) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabelece nenhuma exigência ou estabelece exigências mínimas para partes relacionadas:
  - (i) uma pessoa ou outra entidade que tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que reporta;
  - (ii) outra entidade sobre a qual a entidade que reporta tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários; ou
  - (iii) outra entidade que está sob controle comum juntamente com a entidade que reporta, por ter:
    - a. controlador comum;
    - b. proprietários que são parentes próximos; ou
    - c. administração-chave comum.

Contudo, entidades que estão sob o controle comum de um estado (isto é, governo nacional, regional ou local) não são consideradas partes relacionadas a menos que se envolvam em transações significativas ou compartilhem recursos em medida significativa.

## Requerimentos

### Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

11. Como parte dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas que a NBC TA 315, item 5, e a NBC TA 240, item 16, exigem que o auditor execute durante a auditoria, o auditor deve executar procedimentos de auditoria e atividades relacionadas mencionados nos itens 12 a 17 para obter as informações relevantes para a identificação dos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas (ver item A8).

### Entendimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas

12. A discussão da equipe envolvida no trabalho que a NBC TA 315, item 10, e a NBC TA 240, item 15, deve incluir a consideração específica da suscetibilidade das demonstrações contábeis a distorção relevante decorrente de fraude ou erro e que possam resultar dos relacionamentos e transações com partes relacionadas à entidade (ver item A10).

13. O auditor deve fazer indagações junto à administração sobre:

- (a) a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior (ver itens A11 a A14);

- (b) a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas; e
  - (c) se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações.
14. O auditor deve fazer indagações junto à administração e a outros da entidade e executar outros procedimentos de avaliação de risco considerados apropriados para obter entendimento dos controles, se houver, que a administração estabeleceu para (ver itens A15 a A20):
- (a) identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e transações com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
  - (b) autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas (ver item A21); e
  - (c) autorizar e aprovar transações e acordos significativos fora do curso normal dos negócios.

#### Atenção para informações sobre partes relacionadas durante a revisão de registros ou documentos

15. Durante a auditoria, o auditor deve permanecer atento, ao inspecionar registros ou documentos de acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor (ver itens A22 e A23). Em particular, o auditor deve examinar os seguintes assuntos, em busca de indicações da existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor:
- (a) confirmações bancárias e de advogados, obtidas como parte dos procedimentos de auditoria;
  - (b) minutas de reuniões dos acionistas/quotistas e dos responsáveis pela governança; e
  - (c) outros registros ou documentos da entidade que o auditor considere necessários nas circunstâncias.
16. Se o auditor, ao executar os procedimentos de auditoria requeridos pelo item 15 ou por meio de outros procedimentos de auditoria, identificar transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade, ele deve fazer indagações junto à administração sobre (ver itens A24 e A25):
- (a) a natureza dessas transações (ver item A26); e
  - (b) se partes relacionadas podem estar envolvidas (ver item A27).

#### Compartilhamento de informações sobre partes relacionadas com a equipe de trabalho

17. O auditor deve compartilhar informações relevantes obtidas a respeito das partes relacionadas da entidade com os outros membros da equipe de trabalho (ver item A28).

#### **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas**

18. Ao cumprir o requisito da NBC TA 315, item 25, de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, o auditor deve identificar e avaliar esses riscos associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas e determinar se esses riscos são significativos. Ao fazer esta avaliação, o auditor deve tratar as transações significativas com

essas partes relacionadas, que estejam fora do curso normal dos negócios da entidade como origem de riscos significativos.

19. Se o auditor identificar fatores de risco de fraude (inclusive circunstâncias relacionadas à existência de parte relacionada com influência dominante) ao executar os procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas referentes a partes relacionadas, ele deve considerar tais informações ao avaliar os riscos de distorção relevante devido à fraude, em conformidade com a NBC TA 240 (ver itens A6, A29 e A30).

### **Respostas aos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas**

20. Como parte da exigência da NBC TA 330, itens 5 e 6, de que o auditor responda aos riscos avaliados, o auditor define e executa procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito dos riscos avaliados de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Esses procedimentos de auditoria devem incluir os exigidos nos itens 21 a 24 (ver itens A31 a A34).

Identificação de partes relacionadas ou de relacionamentos significativos com partes relacionadas não identificadas ou divulgadas anteriormente

21. Se o auditor identificar acordos ou informações que indiquem a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor, ele deve determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam a existência desses relacionamentos ou transações.
22. Se o auditor identificar partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor, ele deve:
  - (a) comunicar prontamente as informações relevantes aos outros membros da equipe de trabalho (ver item A35);
  - (b) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelecer exigências para partes relacionadas:
    - (i) solicitar à administração que identifique todas as transações com as partes relacionadas recém-identificadas para avaliação adicional do auditor; e
    - (ii) fazer indagações quanto ao motivo pelo qual os controles da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas deixaram de possibilitar a identificação ou divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas;
  - (c) executar procedimentos de auditoria substantivos relativos a essas partes relacionadas recém identificadas ou a transações significativas com essas partes relacionadas (ver item A 36);
  - (d) reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado nem divulgado ao auditor e executar procedimentos adicionais de auditoria conforme a necessidade; e
  - (e) se a não divulgação pela administração parece intencional (e, portanto, indicativa de um risco de distorção relevante devido à fraude), avaliar as implicações para a auditoria (ver item A37).

Transações significativas identificadas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade

23. Para transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade, que foram identificadas, o auditor deve:
- (a) inspecionar os contratos ou acordos subjacentes, se houver, e avaliar se:
    - (i) a racionalidade, em termos de negócio, das transações (ou sua ausência) sugere que elas podem ter sido realizadas para envolvimento em informação financeira fraudulenta ou para ocultar apropriação indevida de ativos (NBCTA 240, item 32) (ver itens A38 e A39 desta Norma);
    - (ii) os termos das transações são compatíveis com as explicações da administração; e
    - (iii) as transações foram adequadamente contabilizadas e divulgadas, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
  - (b) obter evidências de auditoria de que as transações foram adequadamente autorizadas e aprovadas (ver itens A40 e A41).

Afirmações de que as transações com partes relacionadas foram conduzidas em termos equivalentes àqueles prevalentes entre partes independentes

24. Se a administração fez uma afirmação nas demonstrações contábeis no sentido de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes àqueles prevalentes entre partes independentes, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a afirmação (ver itens A42 a A45).

### **Avaliação da contabilização e da divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas**

25. Ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em conformidade com a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, o auditor deve avaliar (ver item A46):
- (a) se os relacionamentos e transações com as partes relacionadas identificados foram adequadamente contabilizados e divulgados, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item A 47);
  - (b) se os efeitos dos relacionamentos e transações com partes relacionadas:
    - (i) impedem que as demonstrações contábeis tenham uma apresentação adequada (para estrutura de relatório financeiro com objetivo de apresentação adequada como no Brasil); ou
    - (ii) tornam as demonstrações contábeis enganosas (para estrutura de relatório com objetivo de conformidade).

### **Representações formais**

26. Quando a estrutura de relatório financeiro estabelece exigências para partes relacionadas, o auditor deve obter representações formais da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, no sentido de que (ver itens A48 e A49):
- (a) eles divulgaram e identificaram para o auditor as partes relacionadas e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas de que tinham conhecimento; e

- (b) eles contabilizaram e divulgaram tais relacionamentos e transações em conformidade com as exigências da estrutura de relatório financeiro que seja aplicável.

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

27. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança todos os assuntos significativos relativos a partes relacionadas da entidade que sejam levantados durante a auditoria (ver item A50).

### **Documentação**

28. O auditor deve incluir na documentação de auditoria os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos com essas partes relacionadas (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8, 11 e A6).

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

#### **Responsabilidades do auditor**

Estruturas de relatório financeiro que estabelecem exigências mínimas para partes relacionadas (ver item 4)

- A1. Uma estrutura de relatório financeiro aplicável que estabeleça requerimentos mínimos para partes relacionadas, como é o caso do Brasil, é uma estrutura que define o significado de parte relacionada, mas essa definição tem um alcance substancialmente mais estrito do que a definição apresentada no item 10(b)(ii) desta Norma, de modo que uma exigência da estrutura no sentido de que os relacionamentos e transações com partes relacionadas sejam divulgadas seria aplicável ao menor número de relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Estrutura de apresentação adequada (ver item 4(a))

- A2. No contexto de uma estrutura de apresentação adequada (a NBC TA 200 define os significados das estruturas de apresentação adequada, item 13(a) e de conformidade (*compliance*), item 13(b)), relacionamentos e transações com partes relacionadas podem fazer com que demonstrações contábeis deixem de atingir o objetivo de apresentação adequada se, por exemplo, a realidade econômica de tais relacionamentos e transações não estiverem adequadamente refletidas nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a apresentação adequada pode não ser alcançada se a venda de uma propriedade da entidade a um acionista controlador por um preço acima ou abaixo do valor justo de mercado for contabilizada como uma transação que envolve lucro ou prejuízo para a entidade quando pode constituir uma contribuição ou retorno de capital ou o pagamento de um dividendo.

Estruturas de conformidade (*compliance*) (ver item 4(b))

- A3. No contexto de uma estrutura de relatório com objetivo de conformidade, determinar se os relacionamentos e transações com partes relacionadas tornam as demonstrações contábeis enganosas, como discutido na NBC TA 700, depende das circunstâncias específicas do trabalho. Por exemplo, mesmo se a não divulgação de transações com partes relacionadas nas demonstrações contábeis estiver em conformidade com a estrutura e a lei ou regulamento

aplicável, as demonstrações contábeis podem ser enganosas se parte substancial da receita da entidade for derivada de transações com partes relacionadas e esse fato não for divulgado. Contudo, será extremamente raro que o auditor considere enganosas demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas em conformidade com uma estrutura de relatório com objetivo de conformidade se, em conformidade com a NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, item 6(a)), o auditor houver determinado que essa estrutura é aceitável (NBC TA 700, item A12).

#### **Definição de parte relacionada** (ver item 10(b))

- A4. Algumas estruturas de relatório financeiro discutem os conceitos de controle e influência significativa. Embora possam discutir estes conceitos usando termos diferentes, elas geralmente explicam que:
- (a) controle é o poder de governar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de modo a obter benefícios de suas atividades; e
  - (b) influência significativa (que pode ser conseguida por meio de propriedade de ações, estatuto ou acordo) é o poder de participar das decisões de política financeira e operacional de uma entidade, mas não tem controle sobre essas políticas.
- A5. A existência dos seguintes relacionamentos pode indicar a presença de controle ou influência significativa:
- (a) participações diretas ou indiretas no capital ou outros interesses financeiros na entidade;
  - (b) participações em capital direto ou indireto da entidade ou outros interesses financeiros em outras entidades;
  - (c) ser parte dos responsáveis pela governança ou administração-chave (isto é, os membros da administração que detêm a autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade);
  - (d) ser parente próximo de qualquer pessoa mencionada em (c);
  - (e) ter relação de negócios significativa com qualquer pessoa mencionada em (c).

#### Partes relacionadas com influência dominante

- A6. As partes relacionadas, em virtude de sua capacidade de exercer controle ou influência significativa, podem estar em posição de exercer influência dominante sobre a entidade ou sua administração. A consideração de tal comportamento é relevante na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude, como explicado adicionalmente nos itens A29 e A30.

#### Entidade de propósito específico como partes relacionadas

- A7. Em algumas circunstâncias, uma entidade de propósito específico (itens A26 e A27 da NBC TA 315 fornecem orientação quanto à natureza de entidade de propósito específico) pode ser uma parte relacionada da entidade, porque a entidade, em substância, pode controlá-la, mesmo se a entidade possuir pouco ou nenhum capital dessa entidade de propósito específico.

#### **Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas**

Risco de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas (ver item 11)

## Considerações específicas para entidade do setor público

A8. A responsabilidade do auditor do setor público relativamente a relações e transações com partes relacionadas pode ser afetada pelo mandato da auditoria (forma e finalidade de contratação do auditor) ou por obrigações para entidades do setor público decorrentes de lei, regulamentação, ou outra autoridade. Consequentemente, a responsabilidade do auditor do setor público pode não se limitar a tratar os riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, mas incluir também uma responsabilidade mais ampla ao tratar dos riscos de não conformidade com leis, regulamentos ou outra autoridade aplicáveis a entidade do setor público que estabelecem exigências específicas na condução de negócios com partes relacionadas. Além disso, o auditor do setor público pode considerar as exigências de relatório financeiro do setor público para relacionamentos e transações com partes relacionadas que possam diferir dos requerimentos aplicáveis ao setor privado.

## Entendimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade

### Discussão entre os membros da equipe de trabalho (ver item 12)

A9. Assuntos que podem ser tratados na discussão entre os membros da equipe de trabalho podem incluir:

- a natureza e extensão dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade (usando, por exemplo, a documentação anterior do auditor de partes relacionadas identificadas atualizada depois de cada auditoria);
- uma ênfase sobre a importância de manter ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria no que se refere ao potencial para distorção relevante associada a relacionamentos e transações com partes relacionadas;
- as circunstâncias ou condições da entidade que possam indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não identificou ou divulgou ao auditor (por exemplo, estrutura organizacional complexa, uso de entidade de propósito específico para transações fora do balanço ou sistema de informação inadequado);
- os registros ou documentos que possam indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas;
- a importância que a administração e os responsáveis pela governança dedicam à identificação, contabilização e divulgação apropriada das relações e transações com partes relacionadas (se a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelecer exigências para partes relacionadas) e o risco relacionado de que a administração burle os controles relevantes.

A10. Além disso, a discussão no contexto de fraude pode incluir a consideração específica de como as partes relacionadas podem estar envolvidas em uma fraude. Por exemplo:

- como entidades de propósitos específicos controladas pela administração poderiam ser usadas para facilitar a manipulação de resultados;
- como as transações entre a entidade e um parceiro de negócios de membro-chave da administração poderiam ser estruturadas para facilitar a apropriação indevida de ativos da entidade.

## Identificação das partes relacionadas da entidade (ver item 13(a))

A11. Onde a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece exigências para partes relacionadas, é provável que informações relativas à identificação das partes relacionadas da entidade estejam prontamente disponíveis para a administração porque os sistemas de informação da entidade precisam registrar, processar e resumir relacionamentos e transações com partes relacionadas para possibilitar à entidade cumprir as exigências de contabilização e divulgação da estrutura de relatório financeiro. É provável, portanto, que a administração tenha a lista abrangente das partes relacionadas e mudanças desde o período anterior. Para trabalhos recorrentes, as indagações fornecem uma base de comparação das informações fornecidas pela administração com o registro do auditor de partes relacionadas feito em auditorias anteriores.

A12. Contudo, quando a estrutura de relatório financeiro não estabelece exigências para partes relacionadas, a entidade pode não ter sistemas de informação instalados. Sob tais circunstâncias, é possível que a administração não tenha conhecimento da existência de todas as partes relacionadas. Não obstante, a exigência de indagações especificada pelo item 13 ainda se aplica porque a administração pode ter conhecimento de partes que cumpram a definição de partes relacionada exposta nesta Norma. Em tal caso, porém, é provável que as indagações do auditor quanto à identificação das partes relacionadas da entidade sejam parte dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas do auditor executadas em conformidade com a NBC TA 315 para a obtenção de informações referentes a:

- a estrutura de propriedade e governança da entidade;
- os tipos de investimento que a entidade está fazendo e planeja fazer; e
- a maneira como a entidade é estruturada e como ela é financiada.

No caso específico de relacionamentos de controle comum, como é mais provável que a administração tenha conhecimento de tais relacionamentos se elas tiverem importância econômica para a entidade, é provável que as indagações do auditor sejam mais eficazes se elas se concentrarem em determinar se as partes com as quais a entidade se envolve em transações significativas ou compartilha recursos em grau significativo são partes relacionadas.

A13. No contexto da auditoria de grupo, a NBC TA 600, item 40(c)), requer que a equipe do trabalho de grupo forneça a cada auditor de componente uma lista de partes relacionadas elaborada pela administração do grupo e quaisquer outras partes relacionadas das quais a equipe de trabalho de grupo tenha conhecimento. Quando a entidade é um componente de grupo, esta informação fornece uma base útil para as indagações do auditor junto à administração no que se refere à identidade das partes relacionadas da entidade.

A14. O auditor também pode obter algumas informações referentes à identificação das partes relacionadas da entidade por meio de indagações junto à administração durante o processo de aceitação ou continuação do trabalho.

## Controles da entidade sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas (ver item 14)

A15. Outros dentro da entidade são aqueles que consideramos ser provável que tenham conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade e dos controles da entidade sobre tais relacionamentos e transações. Podem incluir, na medida em que não façam parte da administração:

- os responsáveis pela governança;

- empregados em posição de iniciar, processar ou registrar transações que sejam significativas e fora do curso normal de negócios da entidade, e os que supervisionam ou monitoram tais empregados;
- auditores internos;
- consultores jurídicos internos; e
- o diretor de ética ou pessoa equivalente.

A16. A auditoria é conduzida sobre a premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, têm conhecimento e entendimento de que eles têm responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante a apresentação adequada, assim como responsabilidade pelo controle interno que a administração e, quando apropriado, aqueles responsáveis pela governança entendem como necessário para propiciar a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, decorrentes de fraude ou erro (NBC TA 200, item A2). Portanto, quando tal estrutura estabelece exigências para partes relacionadas, a elaboração de demonstrações contábeis requer da administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, que ela planeje, implemente e mantenha controles adequados sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas, de modo que essas transações e relacionamentos sejam identificados, adequadamente contabilizados e divulgados em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. No seu papel de supervisão geral, os responsáveis pela governança monitoraram como a administração está cumprindo a sua responsabilidade por tais controles. Independentemente de quaisquer exigências para partes relacionadas que a estrutura possa estabelecer, os responsáveis pela governança podem, na função de supervisão geral, obter informações da administração para capacitá-los a entender a natureza e a justificativa comercial dos relacionamentos e transações com as partes relacionadas da entidade.

A17. Ao cumprir o requisito da NBC TA 315, item 14, de obtenção de entendimento do ambiente de controle, o auditor pode considerar características do ambiente de controle relevantes para mitigar os riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, tais como:

- código interno de ética, adequadamente comunicado aos empregados da entidade e efetivamente observados, que determinem as circunstâncias nas quais a entidade pode realizar tipos específicos de transações com partes relacionadas;
- políticas e procedimentos para divulgação transparente e tempestiva dos interesses que a administração e os responsáveis pela governança têm em transações com partes relacionadas;
- atribuição de responsabilidade na entidade para a identificação, registro, resumo e divulgação de transações com partes relacionadas;
- divulgação tempestiva e discussão entre a administração e os responsáveis pela governança de transações significativas com partes relacionadas, fora do curso normal de negócios, incluindo determinar se os responsáveis pela governança questionaram de forma apropriada a razão ou a racionalidade, em termos de negócio, de tais transações (por exemplo, buscando aconselhamento junto a consultores profissionais externos);
- diretrizes claras para a aprovação de transações com partes relacionadas que envolvam conflitos de interesses reais ou percebidos, tais como aprovação por subcomitê dos responsáveis pela governança composto de indivíduos independentes da administração;
- revisões periódicas por auditores internos, quando aplicável;

- ação proativa tomada pela administração para solucionar problemas de divulgação de partes relacionadas, como buscar aconselhamento junto ao auditor ou a consultores jurídicos externos;
- a existência de políticas e procedimentos para denúncia, quando aplicável.

A18. Os controles sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas em algumas entidades podem ser deficientes ou inexistentes por várias razões, como:

- pouca importância dedicada pela administração à identificação e divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas;
- falta de apropriada supervisão geral dos responsáveis pela governança;
- desconsideração intencional por tais controles porque a divulgação de partes relacionadas podem revelar informações que a administração considera sensíveis, por exemplo, a existência de transações envolvendo parentes de pessoas da administração;
- entendimento insuficiente por parte da administração das exigências para partes relacionadas da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- ausência de exigências de divulgação sob a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Onde tais controles são ineficazes ou inexistentes, o auditor pode não ter condição de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito de relacionamentos e transações com partes relacionadas. Sendo este o caso, o auditor, em conformidade com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, consideraria as implicações para a auditoria, inclusive para a opinião no seu relatório.

A19. Informações contábeis fraudulentas muitas vezes envolvem o ato de burlar controles que, sob outros aspectos, podem parecer estar operando com efetividade (NBC TA 240, itens 31 e A4). O risco de que a administração burle os controles é mais elevado se a administração tiver relacionamentos que envolvam controle ou influência significativa junto a partes com as quais a entidade faz negócios porque os relacionamentos podem possibilitar à administração maiores incentivos e oportunidades para perpetração de fraude. Por exemplo, os interesses financeiros da administração em certas partes relacionadas podem fornecer incentivos para que a administração burle os controles (a) dirigindo a entidade, contra os seus interesses, ao concluir transações em benefício dessas partes, ou (b) entrando em conluio com tais partes ou controlando seus atos. Exemplos de possível fraude incluem:

- criar termos fictícios de transações com partes relacionadas, que se destinem a representar erroneamente a racionalidade em termos de negócio dessas transações;
- organizar fraudulentamente a transferência de ativos de ou para a administração em quantias significativamente acima ou abaixo do valor de mercado;
- envolver-se em transações complexas com partes relacionadas, tais como entidades de propósitos específicos, estruturadas para representar erroneamente a posição patrimonial e financeira ou o desempenho das operações da entidade.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A20. É provável que as atividades de controle em entidade de pequeno porte possam não ter nenhum processo documentado para lidar com relacionamentos e transações com partes relacionadas. Um administrador-proprietário pode mitigar alguns dos riscos decorrentes de transações com partes relacionadas, ou aumentar potencialmente esses riscos, por meio de envolvimento ativo em todos os aspectos principais das transações. Para tais entidades, o

auditor pode obter entendimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas e quaisquer controles que possam existir acima destes, por meio de indagação junto à administração, combinada com outros procedimentos, tais como observação das atividades de supervisão geral e revisão da administração, e inspeção da documentação relevante disponível.

Autorização e aprovação de transações e acordos significativos (ver item 14(b))

A21. A autorização envolve a concessão de permissão para um indivíduo com a autoridade apropriada (administração, responsável pela governança ou acionistas/quotistas da entidade) para que a entidade realize transações específicas em conformidade com critérios predeterminados, de julgamento ou não. A aprovação envolve a aceitação por essas partes de que as transações que a entidade realizou satisfizeram os critérios com base nos quais foi concedida a autorização. Exemplos de controle que a entidade pode ter estabelecido para autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas ou transações e acordos significativos fora do curso normal de negócios incluem:

- controles de monitoramento para identificar tais transações e acordos para autorização e aprovação;
- aprovação dos termos e condições das transações e acordos pela administração, responsáveis pela governança ou, quando aplicável, acionistas/quotistas.

Atenção com informações sobre partes relacionadas ao examinar registros ou documentos

Registros ou documentos que o auditor pode inspecionar (ver item 15)

A22. Durante a auditoria, o auditor pode inspecionar registros ou documentos que possam fornecer informações sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas, por exemplo:

- confirmações de terceiros obtidas pelo auditor (além de confirmações bancárias e dos advogados);
- declarações de imposto de renda da entidade;
- informações fornecidas pela entidade às autoridades reguladoras;
- registros de acionistas/quotistas para identificação dos principais acionistas/quotistas da entidade;
- declarações de conflitos de interesse da administração e dos responsáveis pela governança;
- registros dos investimentos da entidade e dos de seus planos de pensão;
- contratos e acordos com a administração-chave e com os responsáveis pela governança;
- contratos e acordos significativos fora do curso normal de negócios da entidade;
- faturas específicas e correspondência dos consultores profissionais da entidade;
- apólices de seguro de vida adquiridas pela entidade;
- contratos importantes renegociados pela entidade durante o período;
- relatórios de auditores internos;
- documentos associados aos arquivamentos da entidade junto a um órgão regulador de títulos mobiliários (por exemplo, prospectos).

Acordos que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas não identificadas anteriormente

A23. Um acordo envolve uma negociação formal ou informal entre a entidade e uma ou mais partes para fins como:

- estabelecimento de relação de negócios por meio de veículos ou estruturas adequadas;
- condução de certos tipos de transações sob termos e condições específicas;
- fornecimento de serviços designados ou apoio financeiro.

Exemplos de acordos que podem indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor podem incluir:

- participação em parcerias com outras partes;
- acordos para o fornecimento de serviços para certas partes sob termos e condições fora do curso normal de negócios da entidade.
- garantias e relacionamentos como garantidor

Identificação de transações significativas fora do curso normal de negócios (ver item 16)

A24. A obtenção de informações adicionais sobre transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade capacita o auditor a avaliar se estão presentes fatores de risco de fraude e, quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece exigências para partes relacionadas, identificar os riscos de distorção relevante.

A25. Exemplos de transações fora do curso normal de negócios da entidade podem incluir: transações de capital complexas, tais como reestruturações ou aquisições corporativas;

- transações com entidades fora do país (offshores) em jurisdições com leis corporativas fracas;
- arrendamento de instalações ou a prestação de serviços de administração pela entidade para outra entidade sem o pagamento de contraprestação;
- transações de venda com descontos ou devoluções atipicamente grandes;
- transações com acordos circulares, por exemplo, vendas com compromisso de recompra;
- transações sob contratos cujos termos são modificados antes da data de vencimento.

Entendimento da natureza de transações significativas fora do curso normal de negócios (ver item 16(a))

A26. A indagação quanto à natureza das transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade envolve a obtenção de entendimento da razão de negócio, das transações e os termos e condições sob os quais estas foram realizadas.

Indagação quanto à possibilidade de envolvimento de partes relacionadas (ver item 16(b))

A27. Uma parte relacionada poderia estar envolvida em transação significativa fora do curso normal de negócios da entidade não apenas influenciando diretamente a transação na condição de parte na transação, mas também indiretamente, por meio de intermediário. Tal influência pode indicar a presença de um fator de risco de fraude.

Compartilhamento de informações sobre partes relacionadas com a equipe de trabalho (ver item 17)

A28. Informações relevantes sobre partes relacionadas que podem ser compartilhadas entre os integrantes da equipe de trabalho incluem, por exemplo:

- identificação das partes relacionadas com a entidade;
- natureza dos relacionamentos e transações com partes relacionadas;
- relacionamentos ou transações significativas ou complexas com partes relacionadas e que possam exigir consideração especial da auditoria, em particular transações nas quais a administração ou os responsáveis pela governança estejam envolvidos financeiramente.

### **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas**

Fatores de risco de fraude associados a uma parte relacionada com influência dominante (ver item 19)

A29. O domínio da administração por uma única pessoa ou pequeno grupo de pessoas, sem controles compensatórios, é um fator de risco de fraude (NBC TA 240, Apêndice 1). Indicadores de influência dominante exercida por uma parte relacionada incluem:

- a parte relacionada vetou decisões de negócios significativas tomadas pela administração ou pelos responsáveis pela governança;
- transações significativas são submetidas à parte relacionada para aprovação final; existe pouco ou nenhum debate entre a administração e os responsáveis pela governança no que se refere às propostas de negócios iniciadas pela parte relacionada;
- transações envolvendo a parte relacionada (ou parente próximo da parte relacionada) raramente são revistas e aprovadas independentemente.

Também pode existir influência dominante em alguns casos se a parte relacionada desempenhou papel fundamental na fundação da entidade e continua a desempenhar papel preponderante na administração da entidade.

A30. Na presença de outros fatores de risco, a existência de parte relacionada com influência dominante pode indicar riscos significativos de distorção relevante decorrente de fraude. Por exemplo:

- uma alta e atípica rotatividade da alta administração ou de consultores profissionais pode sugerir práticas de negócio antiéticas ou fraudulentas que servem os fins da parte relacionada;
- o uso de intermediários de negócio para transações significativas para as quais não parece haver nenhuma justificativa de negócio clara pode sugerir que a parte relacionada pode ter participação em tais transações por meio de controle de tais intermediários para fins fraudulentos;
- evidências de participação ou preocupação excessiva da parte relacionada com a seleção de políticas contábeis ou a determinação de estimativas significativas podem sugerir a possibilidade de informações contábeis fraudulentas.

### **Respostas aos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas (ver item 20)**

- A31. A natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria que o auditor pode selecionar para responder aos riscos identificados de distorção relevante associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas dependem da natureza desses riscos e das circunstâncias da entidade. A NBC TA 330 fornece orientação adicional sobre a consideração da natureza, época e extensão de processos adicionais de auditoria. A NBC TA 240 estabelece requisitos e fornece orientação sobre respostas adequadas a riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
- A32. Exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar quando identificou um risco significativo de que a administração não contabilizou ou divulgou apropriadamente transações específicas com partes relacionadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (independentemente se causada por fraude ou erro), incluem:
- confirmar ou discutir aspectos específicos das transações com intermediários tais como bancos, firmas de advocacia, avalistas ou agentes, quando praticável e não proibido por lei, regulamento ou regras éticas;
  - confirmar os fins, termos ou valores específicos das transações com as partes relacionadas (este procedimento de auditoria pode ser menos eficaz quando o auditor julga ser provável que a entidade influencie as partes relacionadas nas respostas ao auditor);
  - quando aplicável, ler as demonstrações contábeis ou outras informações contábeis relevantes das partes relacionadas, se disponíveis, em busca de evidências da contabilização das transações nos seus registros contábeis.
- A33. Se o auditor identificou um risco significativo de distorção relevante decorrente de fraude como resultado da presença de uma parte relacionada com influência dominante, o auditor pode, além das exigências gerais da NBC TA 240, executar procedimentos adicionais de auditoria para obtenção de entendimento das relações de negócios que tal parte relacionada possa ter estabelecido direta ou indiretamente com a entidade e determinar a necessidade de procedimentos substantivos de auditoria apropriados, como os seguintes:
- indagações e discussões junto à administração e aos responsáveis pela governança;
  - indagações junto à parte relacionada;
  - inspeção de contratos significativos com a parte relacionada;
  - pesquisa por meio da internet ou de bases de dados externas sobre informações de negócios;
  - revisão de relatórios do canal de denúncias de empregados quando estes são mantidos.
- A34. Dependendo dos resultados dos procedimentos de avaliação de risco do auditor, ele pode considerar apropriado obter evidências de auditoria sem testar os controles da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas. Em algumas circunstâncias, porém, pode não ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente apenas pela execução de procedimentos substantivos de auditoria quanto aos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Por exemplo, quando transações intragrupo entre a entidade e os seus componentes são numerosas e um valor é iniciado, registrado, processado ou reportado eletronicamente em um sistema integrado, o auditor pode determinar que não é possível planejar procedimentos de auditoria substantivos eficazes que, por si só, reduzam os riscos de distorção relevante associados com essas transações a um nível aceitavelmente baixo. Em tal caso, ao cumprir o requisito da NBC TA 330 de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à eficácia

operacional dos controles relevantes (NBC TA 330, item 8b) exige-se que o auditor teste os controles da entidade sobre a integridade e precisão do registro dos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Identificação de partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas anteriormente não identificadas ou divulgadas

Comunicação de informações referentes a partes relacionadas recém-identificadas à equipe de trabalho (ver item 22(a))

A35. A comunicação tempestiva de partes relacionadas recém-identificadas aos outros membros da equipe de trabalho ajuda-os a determinar se essas informações afetam os resultados ou conclusões extraídas dos procedimentos de avaliação de risco já executados, inclusive se os riscos de distorção relevante precisam ser reavaliados.

Procedimentos substantivos relativos a partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas recém-identificadas (ver item 22(c))

A36. Exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar relativos a partes relacionadas ou transações com partes relacionadas significativas recém-identificadas incluem:

- fazer indagações quanto à natureza dos relacionamentos da entidade com as partes relacionadas recém-identificadas, inclusive (quando apropriado e não proibido por lei, regulamento ou regras éticas) indagando junto a partes fora de entidade que presumivelmente possuem conhecimento significativo da entidade e seus negócios, como consultores legais, principais agentes, representantes importantes, consultores, avalistas ou outros parceiros próximos de negócios;
- conduzir uma análise dos registros contábeis em busca de transações com partes relacionadas recém-identificadas. Tal análise pode ser facilitada com o uso de técnicas de auditoria assistidas por computador;
- verificar os termos e condições das transações com partes relacionadas recém-identificadas e avaliar se as transações foram adequadamente contabilizadas e divulgadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Não divulgação intencional por parte da administração (ver item 22(e))

A37. Os requisitos e orientação da NBC TA 240 referentes às responsabilidades do auditor em relação a fraude no contexto da auditoria de demonstrações contábeis são relevantes quando a administração parece ter intencionalmente deixado de divulgar para o auditor as partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas. O auditor também pode considerar se é necessário reavaliar a confiabilidade das respostas da administração às suas indagações e as representações da administração.

Transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade

Avaliação da razão de negócio, de transações significativas com partes relacionadas (ver item 23)

A38. Ao avaliar a razão de negócio de uma transação significativa com parte relacionada fora do curso normal de negócios da entidade, o auditor pode considerar o seguinte:

- se a transação:

- é excessivamente complexa (por exemplo, ela pode envolver múltiplas partes relacionadas de conglomerado);
- inclui termos comerciais não usuais, tais como preços, taxas de juros, garantias e termos de reembolso não usuais;
- carece de razão de negócios lógica aparente para sua ocorrência;
- envolve partes relacionadas anteriormente não identificadas;
- é processada de maneira não usual;
- se a administração discutiu a natureza e a contabilização de tal transação com os responsáveis pela governança;
- se a administração está dando mais ênfase em um tratamento contábil específico ao invés de dar a devida consideração à razão econômica subjacente da transação.

Se as explicações da administração são relevantemente incompatíveis com os termos da transação com parte relacionada, exige-se que o auditor, em conformidade com a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, item 11, considere a confiabilidade das explicações e representações da administração a respeito de assuntos significativos.

A39. O auditor também pode buscar entender a razão de negócio de tal transação a partir da perspectiva da parte relacionada, já que isso pode auxiliar o auditor a entender melhor a realidade econômica da transação e porque ela foi realizada. Uma razão de negócio da perspectiva da parte relacionada que pareça incompatível com a natureza do seu negócio pode representar um fator de risco de fraude.

Autorização e aprovação de transações com partes relacionadas significativas (ver item 23(b))

A40. A autorização e aprovação da administração, dos responsáveis pela governança ou, quando aplicável, dos acionistas/quotistas, para transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade, podem fornecer evidências de auditoria de que estas foram devidamente consideradas nos níveis apropriados dentro da entidade e que os seus termos e condições foram adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis. A existência de transações dessa natureza que não estiveram sujeitas a tais autorização e aprovação, na ausência de explicações racionais baseadas em discussão com a administração ou dos responsáveis pela governança, o auditor pode precisar estar atento a outras transações de natureza similar. A autorização e aprovação sozinhas, porém, podem não ser suficientes para concluir se riscos de distorção relevante devido à fraude estão ausentes porque a autorização e aprovação podem não ser eficazes se houve conluio entre as partes relacionadas ou se a entidade estiver sujeita à influência dominante de uma parte relacionada.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A41. Uma entidade de pequeno porte pode não ter os mesmos controles fornecidos por diferentes níveis de autoridade e aprovação que podem existir em entidade maior. Portanto, ao auditar uma entidade de pequeno porte, o auditor pode valer-se em grau menor da autorização e aprovação para evidências de auditoria referentes à validade das transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade. Ao invés disso, o auditor pode considerar executar outros procedimentos de auditoria como inspecionar documentos relevantes, confirmar aspectos específicos das transações junto às partes relevantes ou observar o envolvimento do proprietário-administrador com as transações.

Afirmações de que as transações com partes relacionadas foram conduzidas em termos equivalentes aos vigentes em uma transação em condições normais de mercado (ver item 24)

A42. Embora as evidências de auditoria possam estar prontamente disponíveis no que se refere à maneira como o preço de uma transação com parte relacionada é comparável ao de uma transação similar entre partes independentes, há dificuldades comumente práticas que limitam a capacidade do auditor de obter evidências de auditoria de que todos os outros aspectos da transação são equivalentes aos de uma transação sob condições de mercado. Por exemplo, embora o auditor possa ser capaz de confirmar que uma transação com parte relacionada foi conduzida a preço de mercado, pode ser impraticável confirmar se outros termos e condições da transação (tais como termos de crédito, contingências e encargos específicos) são equivalentes aos que seriam normalmente acordados entre partes independentes. Portanto, pode haver um risco de que a afirmação da administração de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes aos vigentes em transação sob condições de mercado possa ser distorcido de maneira relevante.

A43. A elaboração das demonstrações contábeis requer da administração que fundamente a afirmação de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes aos vigentes em uma transação em condições normais de mercado. O suporte da administração à afirmação pode incluir:

- comparar os termos das transações relacionadas com os de transação similar ou idêntica com uma ou mais partes não relacionadas;
- contratar um especialista para determinar o valor de mercado e confirmar os termos e condições de mercado para a transação;
- comparar os termos da transação com termos de mercado conhecidos para transações amplamente similares em mercado aberto.

A44. Avaliar o suporte desta afirmação pela administração pode envolver um ou mais dos seguintes aspectos:

- considerar a adequação do processo da administração para suportar a afirmação;
- verificar a fonte dos dados internos ou externos que suportam a afirmação e testar os dados para determinar a sua precisão, integridade e relevância;
- avaliar a razoabilidade de quaisquer suposições significativas em que se baseie a afirmação.

A45. Algumas estruturas de relatório financeiro exigem a divulgação de transações com partes relacionadas não conduzidas em termos equivalentes aos que prevalecem em transações entre partes independentes. Nestas circunstâncias, se a administração não divulgou uma transação com parte relacionada nas demonstrações contábeis, pode haver uma afirmação implícita de que a transação foi conduzida em termos equivalentes aos que prevalecem em transação entre partes independentes.

## **Avaliação da contabilização e da divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas**

Considerações de materialidade na avaliação de distorções (ver item 25)

A46. A NBC TA 450 requer que o auditor considere o tamanho e a natureza da distorção e as circunstâncias específicas de sua ocorrência, ao avaliar se a distorção é relevante (NBC TA

450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 11(a). O item A16 dessa Norma oferece orientação sobre as circunstâncias que podem afetar a avaliação de uma distorção. A importância da transação para a demonstração contábil pode não depender unicamente do valor registrado da transação, mas também de outros fatores relevantes específicos, como a natureza do relacionamento com a parte relacionada.

Avaliação das divulgações de partes relacionadas (ver item 25(a))

A47. Avaliar as divulgações de partes relacionadas no contexto das exigências de divulgação da estrutura de relatório financeiro aplicável significa considerar se os fatos e circunstâncias dos relacionamentos e transações com partes relacionadas foram adequadamente resumidos e apresentados, de modo que sejam compreensíveis. Divulgações de transações com partes relacionadas podem não ser compreensíveis se:

- (a) a razão de negócio e os efeitos das transações sobre as demonstrações contábeis não são claros ou estão distorcidos; ou
- (b) termos-chave, condições ou outros elementos importantes das transações necessárias para que sejam compreendidas não são adequadamente divulgados.

**Representações formais** (ver item 26)

A48. Circunstâncias em que pode ser apropriado obter representações formais dos responsáveis pela governança incluem:

- quando eles aprovarem transações com partes relacionadas específicas que (a) afetam de maneira relevante as demonstrações contábeis, ou (b) envolvem a administração;
- quando eles fizerem representações orais ao auditor sobre detalhes de certas transações com partes relacionadas;
- quando eles têm interesses financeiros ou de outro tipo nas transações com as partes relacionadas.

A49. O auditor também pode decidir obter representações formais referentes às afirmações específicas que a administração possa ter feito, tais como uma representação de que transações específicas com as partes relacionadas não envolvem acordos paralelos não divulgados.

**Comunicação com os responsáveis pela governança** (ver item 27)

A50. A comunicação de assuntos significativos surgidos durante a auditoria em conexão com as partes relacionadas da entidade ajuda o auditor a estabelecer um entendimento comum com os responsáveis pela governança da natureza e solução destes assuntos. Exemplos de assuntos significativos (A NBC TA 230, item A8, fornece orientação adicional sobre a natureza de assuntos significativos levantados durante a auditoria) referentes a partes relacionadas incluem:

- falta de divulgação (intencional ou não) pela administração ao auditor da existência de partes relacionadas ou de transações significativas com essas partes, que possam alertar os responsáveis pela governança para relacionamentos e transações significativas com partes relacionadas das quais anteriormente não tinham conhecimento;
- a identificação de transações significativas com partes relacionadas que não foram adequadamente autorizadas e aprovadas, que possam dar origem a suspeita de fraude;

- discordância com a administração no que se refere à contabilização e divulgação de transações significativas com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- não conformidade com lei ou regulamentos aplicáveis que proibam ou restrinjam tipos específicos de transações com partes relacionadas;
- dificuldades para identificar a parte que controla a entidade.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.225/09

*Aprova a NBC TA 560 – Eventos Subsequentes.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 560 – “Eventos Subsequentes”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 560.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 560 – EVENTOS SUBSEQUENTES**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Eventos subsequentes	2
Data de vigência	3
<b>OBJETIVO</b>	4
<b>DEFINIÇÕES</b>	5
<b>REQUISITOS</b>	
Eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente	6 – 9
Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis	10 – 13
Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a divulgação das demonstrações contábeis	14 – 17
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Alcance	A1
Definições	A2 – A5
Eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente	A6 – A10
Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis	A11 – A16
Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a divulgação das demonstrações contábeis	A17 – A18

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em relação a eventos subsequentes na auditoria de demonstrações contábeis (ver item A1).

## Eventos subsequentes

2. As demonstrações contábeis podem ser afetadas por certos eventos que ocorrem após a data das demonstrações contábeis. Muitas estruturas de relatórios financeiros referem-se especificamente a esses eventos.

No Brasil, a NBC TG 24 – Evento Subsequente analisa o tratamento nas demonstrações contábeis de eventos, favoráveis ou não, ocorridos entre a data das demonstrações contábeis (mencionada como "data do balanço" nesse pronunciamento) e a data na qual é autorizada a conclusão da elaboração das demonstrações contábeis.

Essas estruturas costumam identificar dois tipos de eventos:

- (a) os que fornecem evidência de condições existentes na data das demonstrações contábeis;  
e
- (b) os que fornecem evidência de condições que surgiram após a data das demonstrações contábeis.

A NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item 38, explica que a data do Relatório do Auditor Independente informa ao leitor que o auditor considerou o efeito dos eventos e transações dos quais o auditor se tornou ciente e que ocorreram até aquela data.

## Data de vigência

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

## Objetivo

4. Os objetivos do auditor são:
  - (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis, estão adequadamente refletidos nessas demonstrações contábeis; e
  - (b) responder adequadamente aos fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data de seu relatório, que, se fossem do seu conhecimento naquela data (do relatório), poderiam ter levado o auditor a alterar seu relatório.

## Definições

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

*Data das demonstrações contábeis* é a data de encerramento do último período coberto pelas demonstrações contábeis.

*Data de aprovação das demonstrações contábeis* é a data em que todos os quadros que compõem as demonstrações contábeis foram elaborados e que aqueles com autoridade reconhecida afirmam que assumem a responsabilidade por essas demonstrações contábeis (ver item A2).

*Data do relatório do auditor independente* é a data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TA 700 (ver item A3).

*Data de divulgação das demonstrações contábeis* é a data em que o relatório do auditor independente e as demonstrações contábeis auditadas são disponibilizados para terceiros (ver itens A4 e A5).

*Eventos subsequentes* são eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente e fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório.

## **Requisitos**

### **Eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente**

6. O auditor independente deve executar procedimentos de auditoria desenhados para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis foram identificados. Não se espera, contudo, que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria para assuntos para os quais os procedimentos de auditoria anteriormente aplicados forneceram conclusões satisfatórias (ver item A6).
7. O auditor independente deve executar os procedimentos exigidos pelo item 6 de forma a cobrir o período entre a data das demonstrações contábeis e a data do seu relatório, ou o mais próximo possível dessa data. O auditor independente deve levar em consideração a avaliação de risco pelo auditor para determinar a natureza e extensão desses procedimentos de auditoria, que devem incluir o seguinte (ver itens A7 e A8):
  - (a) obtenção de entendimento dos procedimentos estabelecidos pela administração para assegurar que os eventos subsequentes são identificados;
  - (b) indagação à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança sobre a ocorrência de eventos subsequentes que poderiam afetar as demonstrações contábeis (ver item A9);
  - (c) leitura das atas, se houver, das reuniões dos proprietários (dos acionistas em sociedade anônima), da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, realizadas após a data das demonstrações contábeis, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões para as quais as atas ainda não estão disponíveis (ver item A10);
  - (d) leitura das últimas demonstrações contábeis intermediárias da entidade, se houver.
8. Se, em decorrência dos procedimentos aplicados conforme exigido pelos itens 6 e 7, o auditor identificar eventos que requerem ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis, o auditor independente deve determinar se cada um desses eventos está refletido de maneira apropriada nas referidas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura conceitual aplicável.

### *Representação formal*

9. O auditor independente deve solicitar à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, uma representação formal de acordo com a NBC TA 580 – Representações Formais, de que todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis e que, segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável, requerem ajuste ou divulgação, foram ajustados ou divulgados.

**Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis**

10. O auditor independente não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações contábeis após a data do seu relatório. Entretanto, se, após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis, o auditor tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia ter levado o auditor a alterar seu relatório, ele deve (ver item A11):
  - (a) discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança;
  - (b) determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo;
  - (c) indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações contábeis.
11. Caso a administração altere as demonstrações contábeis, o auditor independente deve:
  - (a) aplicar os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias da alteração;
  - (b) exceto se as circunstâncias no item 12 forem aplicáveis:
    - (i) estender os procedimentos de auditoria mencionados nos itens 6 e 7 até a data do novo relatório do auditor independente; e
    - (ii) fornecer novo relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis alteradas. O novo relatório do auditor independente não deve ter data anterior à data de aprovação das demonstrações contábeis alteradas.
12. Se a legislação não proíbe a administração de restringir a alteração das demonstrações contábeis aos efeitos do evento ou eventos subsequentes que causaram essa alteração e em que os responsáveis pela aprovação das demonstrações contábeis não estão proibidos de restringir a aprovação a essa alteração, o auditor pode limitar os procedimentos de auditoria aos eventos subsequentes exigidos no item 11(b)(i) a essa alteração. Nesses casos, o auditor independente deve alterar o relatório para incluir data adicional restrita a essa alteração que indique que os procedimentos do auditor independente sobre os eventos subsequentes estão restritos unicamente às alterações das demonstrações contábeis descritas na respectiva nota explicativa (ver item A12).
13. Pode ser que não haja exigência da legislação ou, regulamentação para que a administração rerepresente demonstrações contábeis e, portanto, o auditor não precisa fornecer novo relatório de auditoria ou alterar o relatório. Entretanto, se a administração não alterar as demonstrações contábeis nas circunstâncias em que o auditor considerar necessário (ver itens A13 e A14):
  - (a) se o relatório do auditor independente ainda não tiver sido fornecido à entidade, o auditor independente deve modificá-lo conforme exigido pela NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, e depois fornecê-lo; ou
  - (b) se o relatório do auditor independente já tiver sido fornecido à entidade, o auditor independente deve notificar a administração e, a menos que todos os responsáveis pela governança façam parte da administração da entidade, os responsáveis pela governança, para que não divulguem as demonstrações contábeis para terceiros antes de serem feitas as alterações necessárias. Se mesmo assim, as demonstrações contábeis forem divulgadas posteriormente sem as modificações necessárias, o auditor independente deve tomar medidas para procurar evitar o uso por terceiros daquele relatório de auditoria (ver itens A15 e A16).

## **Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a divulgação das demonstrações contábeis**

14. Após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor independente não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações contábeis. Entretanto, se, após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor independente tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório do auditor independente, poderia tê-lo levado a alterar seu relatório, o auditor independente deve:
  - (a) discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança;
  - (b) determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo;
  - (c) indagar como a administração pretende tratar do assunto nas demonstrações contábeis.
15. Caso a administração altere as demonstrações contábeis, o auditor independente deve (ver item A17):
  - (a) aplicar os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias das alterações;
  - (b) revisar as providências tomadas pela administração para garantir que todos os que receberam as demonstrações contábeis juntamente com o respectivo relatório do auditor independente sejam informados da situação;
  - (c) exceto se as circunstâncias no item 12 forem aplicáveis:
    - (i) estender os procedimentos de auditoria mencionados nos itens 6 e 7 até a data do novo relatório do auditor independente e datar o novo relatório com data posterior à data de aprovação das demonstrações contábeis reapresentadas; e
    - (ii) fornecer novo relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis reapresentadas;
  - (d) no caso em que as circunstâncias no item 12 se aplicam, alterar o relatório do auditor independente.
16. O auditor independente deve incluir no seu relatório, novo ou reemitido, Parágrafo de Ênfase com referência à nota explicativa que esclarece mais detalhadamente a razão da alteração das demonstrações contábeis emitidas anteriormente e do relatório anterior fornecido pelo auditor independente.
17. Caso a administração não tome as providências necessárias para garantir que todos os que receberam as demonstrações contábeis emitidas anteriormente sejam informados da situação e não altere as demonstrações contábeis nas circunstâncias em que o auditor considere necessário, o auditor independente deve notificar a administração e, a menos que todos os responsáveis pela governança façam parte da administração da entidade, os responsáveis pela governança (NBC TA 260, item 13), de que o auditor independente procurará evitar o uso por terceiros daquele relatório no futuro. Se, apesar dessa notificação, a administração ou os responsáveis pela governança não tomarem as referidas providências necessárias, o auditor independente deve tomar as medidas apropriadas para tentar evitar o uso por terceiros daquele relatório de auditoria (ver item A18).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

**Alcance** (ver item 1)

- A1. Quando as demonstrações contábeis auditadas são incluídas em outros documentos após a emissão das demonstrações contábeis, é possível que o auditor tenha responsabilidades adicionais em relação a eventos subsequentes que o auditor pode ter que considerar, como exigências legais ou regulatórias envolvendo a oferta pública de títulos, em jurisdições onde os títulos estão sendo oferecidos. Por exemplo, o auditor pode precisar realizar procedimentos adicionais de auditoria até a data do documento da oferta final. Esses procedimentos podem incluir aqueles mencionados nos itens 6 e 7 até a data de vigência do documento da oferta final ou data próxima a ela, e a leitura do documento de oferta para avaliar se as outras informações no documento de oferta são condizentes com as informações contábeis e financeiras com as quais o auditor esteja associado (NBC TA 200, item 2).

## **Definições**

*Data de aprovação das demonstrações contábeis (ver item 5(b))*

- A2. A legislação ou a regulamentação identifica as pessoas físicas ou órgãos (por exemplo, a administração ou os responsáveis pela governança) que são responsáveis por concluir que todos os quadros que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, foram preparados e especificam o processo de aprovação necessário. Em certos contextos, o processo de aprovação não é previsto na legislação ou regulamentação e a entidade segue seus próprios procedimentos na elaboração e finalização das demonstrações contábeis, levando em consideração suas estruturas de administração e governança. Em qualquer caso, é necessária a aprovação final das demonstrações contábeis pelos acionistas. Nesses casos, a aprovação final pelos acionistas não é necessária para o auditor independente concluir que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para servir de base para sua opinião sobre as demonstrações contábeis. A data de aprovação das demonstrações contábeis para fins das normas de auditoria é a primeira data em que as pessoas com autoridade reconhecida determinam que todos os quadros que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, foram elaborados e que as pessoas com autoridade reconhecida assumiram responsabilidade por essas demonstrações contábeis.

*Data do relatório do auditor independente (ver item 5(c))*

- A3. O relatório do auditor independente não pode ter data anterior à data em que o auditor independente obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para servir de base para sua opinião sobre as demonstrações contábeis, incluindo evidência de que todos os quadros que compõem as demonstrações contábeis, inclusive as notas explicativas, foram elaboradas e que as pessoas com autoridade reconhecida afirmaram que assumiram responsabilidade por essas demonstrações contábeis (NBC TA 700, item 41). Conseqüentemente, a data do relatório do auditor independente não pode ser anterior à data de aprovação das demonstrações contábeis conforme definido no item 5(b). Um período de tempo pode decorrer, devido a questões administrativas, entre a data do relatório do auditor independente conforme definida no item 5(c) e a data em que o relatório do auditor independente é fornecido à entidade.

*Data de divulgação das demonstrações contábeis (ver item 5(d))*

- A4. A data de divulgação das demonstrações contábeis geralmente depende do ambiente regulatório da entidade.

Considerações específicas de entidade do setor público

A5. No caso do setor público, a data de divulgação das demonstrações contábeis pode ser a data em que as demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente são apresentados ao órgão legislativo ou, de outra forma, divulgados.

**Eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente** (ver itens 6 a 9)

A6. Dependendo da avaliação de risco do auditor independente, os procedimentos de auditoria requeridos pelo item 6 podem incluir procedimentos necessários para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que envolvam a revisão ou o teste de registros contábeis ou transações ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente. Os procedimentos de auditoria requeridos pelos itens 6 e 7 são complementares aos procedimentos que o auditor independente pode executar para outros fins e que, não obstante, podem fornecer evidência sobre eventos subsequentes (por exemplo, para obter evidência de auditoria para saldos de contas na data das demonstrações contábeis, como procedimentos de corte ou procedimentos relacionados com os recebimentos posteriores de contas a receber).

A7. O item 7 estipula certos procedimentos de auditoria nesse contexto que o auditor independente deve realizar de acordo com o item 6. Os procedimentos de eventos subsequentes executados pelo auditor independente podem, contudo, depender das informações disponíveis e, especialmente, da extensão na qual os registros contábeis foram elaborados desde a data das demonstrações contábeis. Caso os registros contábeis não estejam atualizados e, portanto, nenhuma demonstração contábil intermediária tenha sido elaborada (seja para fins internos ou externos), ou atas de reuniões da administração ou dos responsáveis pela governança tenham sido elaboradas, os procedimentos de auditoria relevantes podem ser aplicados na forma de inspeção dos livros e registros disponíveis, incluindo extratos bancários. O item A8 apresenta exemplos de alguns assuntos adicionais que o auditor independente pode considerar no curso dessas indagações.

A8. Além dos procedimentos de auditoria requeridos pelo item 7, o auditor independente pode considerar necessário e apropriado:

- ler os últimos orçamentos disponíveis, previsões de fluxos de caixa e outros relatórios da administração relacionados de períodos posteriores à data das demonstrações contábeis;
- indagar, ou estender as indagações anteriores verbais ou por escrito, aos consultores jurídicos sobre litígios e reclamações; ou
- considerar a necessidade de representações formais que cubram determinados eventos subsequentes para corroborar outra evidência de auditoria e assim obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

*Indagação* (ver item 7(b))

A9. Ao indagar a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, sobre a ocorrência de algum evento subsequente que poderia afetar as demonstrações contábeis, o auditor independente pode indagar sobre a situação atual de itens que foram contabilizados com base em dados preliminares ou não conclusivos e pode fazer indagações específicas sobre os seguintes assuntos:

- se foram celebrados novos compromissos, empréstimos ou garantias;
- se foram feitas ou estão planejadas vendas ou aquisições de ativos;

- se houve aumentos de capital ou emissão de instrumentos de dívida, como a emissão de novas ações ou debêntures, ou se foi feito ou está planejado um acordo de fusão ou de liquidação;
- se algum ativo foi apropriado pelo governo ou destruído, por exemplo, em decorrência de incêndio ou inundação;
- se houve algum fato novo relacionado a contingências;
- se foi feito ou contemplado algum ajuste contábil não usual;
- se ocorreu ou é provável que ocorra algum evento que levantará a questão da adequação das políticas contábeis utilizadas nas demonstrações contábeis, como seria o caso, por exemplo, se esse evento levantasse a questão da validade do pressuposto de continuidade dos negócios da entidade;
- se ocorreu algum evento relevante para a mensuração de estimativas ou provisões feitas nas demonstrações contábeis;
- se ocorreu algum evento relevante para a recuperação dos ativos.

*Leitura das atas (ver item 7(c))*

Considerações específicas de entidade do setor público

A10. No setor público, o auditor independente pode ler os registros oficiais de processos relevantes do órgão legislativo e indagar sobre assuntos tratados nos processos cujos registros oficiais ainda não foram disponibilizados.

**Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis**

*Responsabilidade da administração a respeito do auditor independente (ver item 10)*

A11. Conforme explicado na NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, os termos do trabalho de auditoria incluindo a concordância da administração por informar ao auditor independente os fatos relevantes que podem afetar as demonstrações contábeis de que a administração teve conhecimento durante o período entre a data do relatório do auditor independente e a data de divulgação das demonstrações contábeis.

*Dupla data (ver item 12(a))*

A12. Quando, nas circunstâncias descritas no item 12, o auditor independente alterar seu relatório para incluir data adicional restrita a essa alteração, a data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis anterior à alteração subsequente feita pela administração permanece inalterada, pois essa data informa ao leitor quando o trabalho de auditoria para essas demonstrações contábeis foi concluído. Entretanto, é incluída data adicional no relatório do auditor independente para informar os usuários que os procedimentos do auditor independente posteriores àquela data restringiram-se à alteração subsequente das demonstrações contábeis. Abaixo, segue exemplo desse tipo de data adicional: (Data do relatório do auditor independente), exceto para a Nota Y, que é de (data da conclusão dos procedimentos de auditoria restritos à alteração descrita na Nota Y).

*Nenhuma alteração da administração nas demonstrações contábeis (ver item 13)*

A13. Em geral, pode ser que não haja exigência da legislação ou regulamentação para que a administração reapresente demonstrações contábeis. Esse é frequentemente o caso quando a emissão das demonstrações contábeis para o período seguinte é iminente, desde que sejam feitas as divulgações apropriadas nessas demonstrações.

#### Considerações específicas para entidade do setor público

A14. No setor público, as medidas tomadas de acordo com o item 13 quando a administração não altera as demonstrações contábeis podem incluir, também, a apresentação de relatório em separado para o órgão legislativo ou outro órgão relevante na hierarquia de apresentação de relatórios, sobre as implicações do evento subsequente nas demonstrações contábeis e no relatório do auditor independente.

#### *Medidas do auditor independente para tentar evitar o uso indevido do relatório do auditor independente por terceiros (ver item 13(b))*

A15. O auditor independente pode ter que cumprir com obrigações legais adicionais mesmo no caso de o auditor independente ter notificado a administração para não divulgar as demonstrações contábeis e de a administração ter concordado com essa solicitação. No Brasil, este é o caso para empresas com atuação em segmentos regulados.

A16. Caso a administração tenha divulgado as demonstrações contábeis apesar da notificação do auditor independente para não divulgar as demonstrações contábeis para terceiros, o auditor deve avaliar a adoção de medidas a serem tomadas em função de seus direitos e das suas obrigações legais. Consequentemente, o auditor independente pode considerar apropriado buscar assessoria legal.

#### **Fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a divulgação das demonstrações contábeis**

#### *Nenhuma alteração da administração nas demonstrações contábeis (ver item 15)*

#### Considerações específicas para entidades do setor público

A17. Em alguns casos, as entidades do setor público podem ser proibidas pela legislação ou regulamentação de alterar as demonstrações contábeis divulgadas. Nessas circunstâncias, o curso de ação apropriado do auditor independente pode ser o de informar o órgão estatutário pertinente.

#### *Medida do auditor independente para tentar evitar o uso indevido do Relatório do Auditor Independente (ver item 17)*

A18. Caso o auditor independente acredite que a administração, ou os responsáveis pela governança, não tomaram as medidas necessárias para evitar o uso indevido do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis divulgadas anteriormente pela entidade apesar da notificação prévia do auditor independente de que ele tomará medidas para tentar evitar esse uso indevido, o auditor deve avaliar a adoção de medidas a serem tomadas em função de seus direitos e das suas obrigações legais. Consequentemente, o auditor independente pode considerar apropriado buscar assessoria legal.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.226/09

*Aprova a NBC TA 570 – Continuidade Operacional.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 570 – “Continuidade Operacional”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 570.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 570 – CONTINUIDADE OPERACIONAL**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Pressuposto de continuidade operacional	2
Responsabilidade pela avaliação da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional	3 – 7
Data de vigência	8
<b>OBJETIVO</b>	9
<b>REQUISITOS</b>	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	10 – 11
Revisão da avaliação da administração	12 – 14
Período posterior à avaliação elaborada pela administração	15
Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições	16
Conclusão e relatório de auditoria	17
Uso apropriado do pressuposto de continuidade operacional, porém com a existência de incerteza significativa	18 – 20
Uso inapropriado do pressuposto de continuidade operacional	21
Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação	22
Comunicação com os responsáveis pela governança	23
Atraso significativo na aprovação das demonstrações contábeis	24
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Pressuposto de continuidade operacional	A1
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	A2 – A6
Revisão da avaliação da administração	A7 – A12
Período posterior à avaliação elaborada pela administração	A13 – A14
Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições	A15 – A18
Conclusão e relatório de auditoria	A19
Uso apropriado do pressuposto de continuidade operacional, porém com a existência de incerteza significativa	A20 – A24
Uso inapropriado do pressuposto de continuidade operacional	A25 – A26
Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação	A27

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente, na auditoria de demonstrações contábeis, em relação ao uso do pressuposto de continuidade operacional, pela administração, na elaboração das demonstrações contábeis.

### **Pressuposto de continuidade operacional**

2. De acordo com o pressuposto de continuidade operacional, a entidade é vista como continuando em operação em futuro previsível. As demonstrações contábeis, para fins gerais, são elaboradas com base na continuidade operacional, a menos que a administração pretenda liquidar a entidade ou interromper as operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista além dessas. As demonstrações contábeis para propósitos especiais podem ou não ser elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para a qual o pressuposto de continuidade operacional é relevante (por exemplo, o pressuposto de continuidade operacional não é relevante para algumas demonstrações contábeis elaboradas para fins fiscais em algumas circunstâncias). Quando o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado, ativos e passivos são registrados considerando que a entidade será capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios (ver item A1).

### **Responsabilidade pela avaliação da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional**

3. Algumas estruturas de relatórios financeiros contêm uma exigência explícita para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de continuidade operacional, e normas referentes a assuntos a serem considerados e divulgações a serem feitas em relação à continuidade operacional. Por exemplo, a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis exige que a administração faça uma avaliação da capacidade de continuidade da entidade. As exigências detalhadas sobre a responsabilidade da administração de avaliar a capacidade de continuidade da entidade e as correspondentes divulgações às demonstrações contábeis também podem ser definidas em lei ou regulamento.
4. Em outras estruturas de relatórios financeiros pode não haver exigência explícita para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de continuidade operacional. Porém, considerando que o pressuposto de continuidade operacional é um princípio fundamental na elaboração de demonstrações contábeis conforme discutido no item 2, a elaboração das demonstrações contábeis requer que administração avalie a capacidade de continuidade operacional da entidade mesmo se a estrutura de relatório financeiro não incluir uma exigência explícita para isso.
5. A avaliação, pela administração, da capacidade de continuidade operacional, envolve exercer um julgamento, em determinado momento, sobre resultados futuros inerentemente incertos de eventos ou condições. Os seguintes fatores são relevantes para esse julgamento:

- o grau de incerteza associado ao resultado de um evento ou condição aumenta significativamente quanto mais distante no futuro ocorrer o evento ou condição, ou o correspondente resultado. Por essa razão, a muitas das estruturas de relatórios financeiros que exigem uma avaliação explícita da administração, específica para qual período a administração deve levar em consideração todas as informações disponíveis;
- o tamanho e a complexidade da entidade, a natureza e a condição de seu negócio e o grau em que ela é afetada por fatores externos afetam o julgamento em relação ao resultado de eventos ou condições;
- qualquer julgamento sobre o futuro é baseado em informações disponíveis na época em que o julgamento é feito. Eventos subsequentes podem produzir resultados inconsistentes com julgamentos que eram razoáveis na época em que foram feitos.

### Responsabilidade do auditor

6. A responsabilidade do auditor é obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e expressar uma conclusão sobre se existe incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional. Essa responsabilidade existe mesmo se a estrutura de relatório financeiro usada na elaboração das demonstrações contábeis não incluir uma exigência explícita para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de continuidade operacional.
7. Entretanto, conforme descrito na NBC TA 200, os efeitos potenciais de limitações inerentes à capacidade do auditor em detectar distorções relevantes são maiores para eventos ou condições futuras que podem levar a entidade a interromper a continuidade de suas operações. O auditor não pode prever esses eventos ou condições futuras. Consequentemente, a ausência de qualquer referência à incerteza de continuidade operacional, no relatório do auditor independente, não pode ser considerada uma garantia da capacidade de continuidade operacional.

### Data de vigência

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

### Objetivo

9. Os objetivos do auditor são:
  - (a) obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis;
  - (b) concluir, baseado na evidência de auditoria obtida, sobre a existência de incerteza significativa em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e
  - (c) determinar as implicações para o relatório do auditor independente.

### Requisitos

#### Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

10. Na execução de procedimentos de avaliação de risco, conforme exigidos pela NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 5, o auditor deve verificar se há eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se a administração já realizou uma avaliação preliminar da capacidade de continuidade operacional, e (ver itens A2 a A5):
  - (a) se essa avaliação foi realizada, o auditor deve revisar e discutir a avaliação com a administração e determinar se a administração identificou eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e, em caso afirmativo, os planos da administração para tratá-los; ou
  - (b) se essa avaliação ainda não foi realizada, o auditor deve discutir com a administração qual a base para o uso do pressuposto de continuidade operacional, e indagar a administração sobre a existência de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional.
11. O auditor deve permanecer atento, durante toda a auditoria, à evidência de eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional (ver item A6).

#### **Revisão da avaliação da administração**

12. O auditor deve revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional (ver A7 a A9 e A11 e A12).
13. Ao revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional, o auditor deve cobrir o mesmo período utilizado pela administração para fazer sua avaliação, conforme exigido pela estrutura de relatório financeiro, por legislação ou regulamentação específica, caso esta determine um período mais longo. Se a avaliação elaborada pela administração, sobre a capacidade de continuidade operacional, cobrir menos de doze meses, a partir da data das demonstrações contábeis, conforme definido na NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, item 5(a), o auditor deve solicitar que a administração estenda o período de avaliação para pelo menos doze meses, a partir daquela data (ver itens A10 a A12).
14. Ao revisar a avaliação da administração, o auditor deve verificar se essa avaliação inclui todas as informações relevantes que o auditor tomou conhecimento como resultado da auditoria.

#### **Período posterior à avaliação elaborada pela administração**

15. O auditor deve indagar à administração sobre seu conhecimento de eventos ou condições posteriores ao período em que foi elaborada a avaliação da administração relacionada com dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional (ver itens A13 e A14).

#### **Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições**

16. Se forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe ou não incerteza significativa, por meio de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo a consideração de fatores atenuantes. Esses procedimentos devem incluir (ver item A15):

- (a) no caso em que a administração ainda não realizou uma avaliação da capacidade de continuidade operacional, solicitar que a administração faça essa avaliação;
- (b) avaliar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional, se é provável que o resultado dessas ações melhore a situação e se os planos da administração são viáveis nessas circunstâncias (ver item A16);
- (c) no caso em que a entidade preparou uma previsão de fluxo de caixa e a análise da previsão é um fator significativo na verificação do desfecho de eventos ou condições na avaliação dos planos da administração para a ação futura (ver itens A17 e A18):
  - (i) avaliar a confiabilidade dos dados de suporte gerados para elaborar a previsão; e
  - (ii) determinar se há suporte adequado para as premissas utilizadas na previsão;
- (d) verificar se algum fato ou informação adicional foi disponibilizado desde a data em que a administração fez sua avaliação;
- (e) solicitar representações formais da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com relação a seus planos para ação futura e a viabilidade desses planos.

### **Conclusão e relatório de auditoria**

17. Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor deve expressar uma conclusão se, no seu julgamento, existe incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional relacionada a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa sobre essa capacidade de continuidade operacional. Uma incerteza significativa existe quando a magnitude potencial de seu impacto e a probabilidade de sua ocorrência são tais que, no julgamento do auditor independente, a adequada divulgação da natureza e das implicações da incerteza é necessária para:
- (a) no caso em que seja aplicável uma estrutura de relatório financeiro para apresentação adequada das demonstrações contábeis; ou
  - (b) no caso de uma estrutura de conformidade (*compliance*), para que as demonstrações contábeis não sejam enganosas (ver item A19).

### **Uso apropriado do pressuposto de continuidade operacional, porém com a existência de incerteza significativa**

18. Quando o auditor independente conclui que o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado nas circunstâncias, porém existe incerteza significativa, ele deve determinar se as demonstrações contábeis:
- (a) descrevem adequadamente os principais eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e os planos da administração para tratar desses eventos ou condições; e
  - (b) divulgar claramente que existe incerteza significativa relacionada a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e, portanto, que pode não ser capaz de realizar seus ativos e saldar seus passivos no curso normal do negócio (ver item A20).
19. Se for feita divulgação adequada nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião sem ressalvas e incluir um parágrafo de ênfase em seu relatório para:

- (a) destacar a existência de incerteza significativa relacionada ao evento ou à condição que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e
  - (b) chamar a atenção para a nota explicativa às demonstrações contábeis que divulga os assuntos especificados no item 18. (Ver NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente) (ver também itens A21 e A22).
20. Se não for feita divulgação adequada nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. O auditor deve declarar, no seu relatório de auditoria independente, que há uma incerteza significativa que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade (ver itens A23 e A24).

### **Uso inapropriado do pressuposto de continuidade operacional**

21. Se as demonstrações contábeis foram elaboradas no pressuposto de continuidade operacional, mas no julgamento do auditor, a utilização desse pressuposto pela administração nas demonstrações contábeis é inapropriada, ele deve expressar opinião adversa (ver itens A25 e A26).

### **Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação**

22. Se houver relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação, quando solicitada pelo auditor, o auditor deve considerar as implicações no seu relatório de auditoria independente (ver item A27).

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

23. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, o auditor deve comunicar a esses responsáveis os eventos ou condições identificados que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional. Essa comunicação com os responsáveis pela governança deve incluir o seguinte:
- (a) se os eventos ou condições constituem incerteza significativa;
  - (b) se o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; e
  - (c) a adequação da respectiva divulgação nas demonstrações contábeis.

### **Atraso significativo na aprovação das demonstrações contábeis**

24. Se houver atraso significativo na aprovação das demonstrações contábeis pela administração ou pelos responsáveis pela governança após a data-base das demonstrações contábeis, o auditor deve indagar as razões do atraso. Se o auditor acredita que o atraso pode estar relacionado a eventos ou condições relacionados com a avaliação da continuidade operacional, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria necessários, conforme descrito no item 16, bem como considerar o efeito na sua conclusão sobre a existência de incerteza significativa, conforme descrito no item 17.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

## **Pressuposto de continuidade operacional** (ver item 2)

Considerações específicas de entidade do setor público

- A1. O uso pela administração do pressuposto de continuidade operacional é também relevante para entidade do setor público. Podem surgir riscos à continuidade operacional, em situações onde entidade do setor público opera com fins lucrativos e o suporte do governo pode ser reduzido ou retirado ou, ainda, no caso de privatização. Eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de uma entidade de continuar os negócios no setor público podem incluir situações em que a entidade do setor público não possui recursos para sua continuidade ou quando são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público.

## **Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas**

Eventos ou condições que podem levantar dúvida quanto ao pressuposto de continuidade operacional (ver item 10)

- A2. Seguem exemplos de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar dúvida significativa quanto ao pressuposto de continuidade operacional. Esta listagem não inclui todos os eventos e condições e a existência de um ou mais itens nem sempre significa que existe incerteza significativa.

### Financeiro

- patrimônio líquido negativo (passivo a descoberto);
- empréstimos com prazo fixo, próximos do vencimento, sem previsões realistas de renovação ou liquidação; ou utilização excessiva de empréstimos de curto prazo para financiar ativos de longo prazo;
- indicações de retirada de suporte financeiro por credores;
- fluxos de caixa operacionais negativos indicados por demonstrações contábeis históricas ou prospectivas;
- principais índices financeiros adversos;
- prejuízos operacionais significativos ou deterioração significativa do valor dos ativos usados para gerar fluxos de caixa;
- atraso ou suspensão de dividendos;
- incapacidade de pagar credores nas datas de vencimento;
- incapacidade de cumprir com os termos contratuais de empréstimo;
- mudança nas condições de pagamento a fornecedores, de compras a prazo para pagamento à vista;
- incapacidade de obter financiamento para o desenvolvimento de novos produtos essenciais ou outros investimentos essenciais.

### Operacional

- intenções da administração de liquidar a entidade ou interromper as operações;

- perda de pessoal chave da administração sem reposição;
- perda de mercado importante, clientes importantes, franquia, licença, ou principais fornecedores;
- dificuldades na manutenção de mão-de-obra;
- falta de suprimentos importantes;
- surgimento de concorrente altamente competitivo.

#### Outros

- descumprimento de exigências de capital, incluindo outras exigências legais;
- 
- processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que podem, no caso de perda, resultar em indenização que a entidade provavelmente não terá capacidade de saldar;
- mudanças de legislação, regulamentação ou política governamental, que supostamente afetam a entidade de maneira adversa;
- catástrofe não segurada ou segurada por valor inferior, quando de sua ocorrência.

A importância desses eventos ou condições pode frequentemente ser atenuada por outros fatores. Por exemplo, o efeito da incapacidade de uma entidade de liquidar seus débitos pode ser compensado pelos planos da administração em manter fluxos de caixa adequados por meios alternativos, como alienação de ativos, renegociação de empréstimos, ou obtenção de capital adicional. Da mesma forma, a perda de fornecedor importante pode ser atenuada pela disponibilidade de fonte de suprimento alternativa adequada.

- A3. Os procedimentos de avaliação de risco exigidos pelo item 10 auxiliam o auditor a determinar se há probabilidade do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional, ser um assunto ou uma questão importante, e seu impacto, sobre o planejamento da auditoria. Esses procedimentos também propiciam mais discussões em momentos oportunos com a administração, incluindo uma discussão dos planos da administração e a sua decisão sobre quaisquer assuntos identificados relacionados à continuidade operacional.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A4. O tamanho de uma entidade pode afetar sua capacidade de enfrentar condições adversas. Entidades de pequeno porte podem ser capazes de responder rapidamente para aproveitar oportunidades, mas podem não ter recursos suficientes para sustentar as operações.
- A5. Condições de especial importância para entidade de pequeno porte incluem o risco de bancos e outros financiadores interromperem o suporte à entidade, bem como a possível perda do seu principal fornecedor, de cliente importante, de empregado-chave, ou do direito de operar por licença, franquia ou outro acordo legal.

Alerta permanente durante toda a auditoria a evidências de eventos ou condições (ver item 11)

- A6. A NBC TA 315, item 31, exige que o auditor revise sua avaliação de risco e modifique os procedimentos de auditoria planejados quando, no decurso dos trabalhos, for obtida evidência adicional de auditoria, que afete a avaliação de risco do auditor. Se após o auditor concluir sobre sua avaliação de risco forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, além de realizar os

procedimentos especificados no item 16, o auditor talvez tenha que rever sua avaliação de risco de distorção relevante. A existência desses eventos ou condições também pode afetar a natureza, época, e extensão dos procedimentos adicionais do auditor em resposta aos riscos avaliados. A NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados estabelece exigências e orienta sobre esse assunto.

## **Revisão da avaliação da administração**

Avaliação e análise da administração e revisão do auditor independente (ver item 12)

- A7. A avaliação elaborada pela administração, sobre a capacidade de continuidade operacional, é parte fundamental na avaliação do auditor sobre o uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional.
- A8. Não é responsabilidade do auditor corrigir a falta de análise da administração. Em algumas circunstâncias, contudo, a falta de análise detalhada da administração, para suportar sua avaliação, pode impossibilitar o auditor de concluir se o uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional é apropriado às circunstâncias. Por exemplo, quando houver histórico de operações rentáveis e acesso a recursos financeiros, a administração poderia elaborar sua avaliação de forma pouco detalhada. Nesse caso, a avaliação do auditor sobre a adequação da avaliação da administração pode ser feita sem a realização de procedimentos de avaliação detalhados se os outros procedimentos de auditoria executados são suficientes para permitir que o auditor conclua se o uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis é apropriado às circunstâncias.
- A9. Em outras circunstâncias, a revisão da avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional, conforme exigido pelo item 12, pode incluir uma avaliação do processo que ela utilizou para fazer sua avaliação, as premissas sobre as quais ela se baseia e os seus planos para ação futura e se esses planos são viáveis às circunstâncias.

Período da avaliação da administração (ver item 13)

- A10. Muitas das estruturas de relatórios financeiros, que exigem uma avaliação explícita da administração, especificam para qual período a administração deve levar em consideração todas as informações disponíveis. Por exemplo, no Brasil esse período é definido em pelo menos, mas não limitado a, doze meses da data do balanço.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte (ver itens 12 e 13)

- A11. Em muitos casos, a administração de entidade de pequeno porte pode não ter elaborado uma avaliação detalhada da capacidade de continuidade operacional, mas, em vez disso, pode basear-se no profundo conhecimento do negócio e expectativas futuras previstas. Entretanto, de acordo com as exigências desta Norma, o auditor precisa revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional. Para entidade de pequeno porte, pode ser apropriado discutir com a administração sobre os financiamentos de médio e longo prazos da entidade, desde que os argumentos da administração possam ser corroborados por evidência documental suficiente e não sejam inconsistentes com o entendimento do auditor sobre a entidade. Portanto, a exigência no item 13 para que o auditor solicite à administração a extensão da sua avaliação pode, por exemplo, ser resolvida mediante

discussão, indagação e inspeção de documentação-suporte de, por exemplo, pedidos recebidos para fornecimento futuro, avaliando-se sua viabilidade ou de outra forma comprovada.

A12. O suporte contínuo de sócios-diretores de entidade de pequeno porte é com frequência importante para garantir a capacidade de continuidade operacional. Quando uma entidade de pequeno porte é em grande parte financiada por um empréstimo do sócio-diretor, pode ser importante que esses recursos não sejam retirados. Por exemplo, a continuidade de uma entidade de pequeno porte em dificuldades financeiras pode depender do aval do sócio-diretor em favor de bancos ou outros credores, ou do sócio-diretor garantir com seus bens pessoais um empréstimo à entidade. Nessas circunstâncias, o auditor pode obter evidência documental apropriada da subordinação do empréstimo do sócio-diretor ou da garantia. Quando a entidade é dependente de suporte adicional do sócio-diretor, o auditor pode avaliar sua capacidade em cumprir a obrigação especificada em contrato. Além disso, o auditor pode solicitar uma confirmação por escrito dos termos e condições relacionados a esse suporte e da intenção ou do entendimento do sócio-diretor.

#### **Período posterior à avaliação pela administração (ver item 15)**

A13. Conforme exigido pelo item 11, o auditor deve permanecer atento à possibilidade de haver eventos conhecidos, programados ou não, ou condições que ocorrerão posteriormente ao período de avaliação usado pela administração que podem levantar dúvidas sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis. Considerando que o grau de incerteza associada ao desfecho de um evento ou uma condição aumenta quanto mais adiante ou distante, no futuro, ocorrer o evento ou a condição, para avaliar esses eventos ou condições, o auditor precisa considerar se as indicações de problemas de continuidade operacional são significativas antes de tomar ações adicionais. Se forem identificados tais eventos ou condições, o auditor independente pode ter que solicitar que a administração avalie o impacto potencial do evento ou da condição na sua avaliação sobre a capacidade de continuidade operacional. Nessas circunstâncias, os procedimentos no item 16 são aplicáveis.

A14. Além de indagações à administração, o auditor não tem a responsabilidade de aplicar nenhum outro procedimento de auditoria para identificar eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional além do período avaliado pela administração que, conforme discutido no item 13, seria de pelo menos doze meses a partir da data das demonstrações contábeis.

#### **Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições (ver item 16)**

A15. Procedimentos de auditoria que são relevantes para o cumprimento da exigência contida no item 16 podem incluir o seguinte:

- análise e discussão do fluxo de caixa, lucro e outras previsões relevantes com a administração;
- análise e discussão das últimas demonstrações contábeis intermediárias disponíveis da entidade;
- leitura dos termos contratuais de debêntures e de empréstimos, considerando se houve alguma violação;

- leitura das atas das reuniões de acionistas, dos responsáveis pela governança e de comitês relevantes, como referência para identificar a existência de dificuldades financeiras;
- indagação dos consultores legais da entidade sobre a existência de litígios e processos e se a avaliação da administração sobre os resultados desses processos é razoável e se as implicações financeiras foram adequadamente estimadas;
- confirmação da existência, legalidade e exequibilidade de acordos com partes relacionadas e terceiros para fornecimento ou manutenção de suporte financeiro, e avaliação da capacidade financeira dessas partes de fornecer recursos adicionais;
- avaliação dos planos da entidade para lidar com os pedidos de clientes não atendidos;
- execução de procedimentos de auditoria em relação aos eventos subsequentes para identificar aqueles que reduzem ou de outra forma afetam a capacidade de continuidade operacional;
- confirmação da existência, dos termos e da adequação de linhas de empréstimo;
- obtenção e revisão de relatórios de ações regulatórias;
- determinar a adequação de suporte para qualquer plano de venda de ativos.

Avaliação dos planos da administração para ações futuras (ver item 16(b))

A16. A avaliação dos planos da administração para ações futuras pode incluir a indagação à administração quanto aos seus planos para ações futuras, incluindo, por exemplo, seus planos para liquidar ativos, tomar empréstimo ou reestruturar dívidas, reduzir ou postergar gastos ou aumentar capital.

Período da avaliação da administração (ver 16(c))

A17. Além dos procedimentos exigidos no item 16(c), o auditor pode comparar:

- as informações financeiras prospectivas elaboradas em períodos anteriores recentes (previsões) com os correspondentes resultados reais histórico; e
- as informações financeiras prospectivas para o período atual (orçamento, por exemplo) com os resultados obtidos até o momento.

A18. Quando os pressupostos da administração incluem o suporte contínuo de terceiros, seja mediante subordinação de empréstimo, compromissos de manutenção ou fornecimento de recursos adicionais, ou garantias, e esse suporte é importante para a continuidade da entidade, o auditor pode considerar solicitar confirmação, por escrito, dos referidos terceiros (inclusive dos termos e condições) e obter evidência de sua capacidade de fornecer esse suporte.

**Conclusão e relatório de auditoria** (ver item 17)

A19. A expressão “incerteza significativa” é usada (ver NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis) na discussão de incertezas relacionadas a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional que deve ser divulgada nas demonstrações contábeis.

**Uso apropriado do pressuposto de continuidade operacional, porém com a existência de incerteza significativa**

Adequação de divulgação de incerteza significativa (ver item 18)

A20. A determinação da adequação da divulgação das demonstrações contábeis pode envolver a determinação se as informações chamam explicitamente a atenção do leitor para a possibilidade de que a entidade poder não ter condições de continuar a realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal do negócio.

Relatório de auditoria quando a divulgação de incerteza significativa é adequada (ver item 19)

A21. A seguir é apresentado um exemplo de parágrafo de ênfase quando o auditor está satisfeito quanto à adequação da divulgação da nota explicativa:

#### Ênfase

Sem ressaltar nossa opinião, chamamos a atenção para a Nota Explicativa X às demonstrações contábeis, que indica que a Entidade incorreu no prejuízo líquido de R\$ ZZZ durante o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 e que, naquela data, o passivo circulante da Entidade excedeu o total do ativo em R\$ YYY. Essas condições, juntamente com outros assuntos, conforme descrito na Nota Explicativa X, indicam a existência de incerteza significativa que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade.

A22. Em situações que envolvem várias incertezas relevantes que são significativas para as demonstrações contábeis como um todo, o auditor pode considerar apropriado, em casos extremamente raros, expressar uma abstenção de opinião em vez de adicionar um parágrafo de ênfase. A NBC TA 705 fornece orientação sobre esse assunto.

Relatório de auditoria quando a divulgação de incerteza significativa é inadequada (ver item 20)

A23. A seguir são apresentados exemplos de parágrafos relevantes quando deve ser expressa uma opinião com ressalva:

#### Base para opinião com ressalva

Os acordos de financiamento da Entidade vencem em 19 de março de 20X1, com montantes a pagar naquela data. A Entidade não conseguiu renegociar ou obter novo financiamento. Essa situação indica a existência de incerteza significativa que pode levantar dúvida relevante quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade e, portanto, ela pode não ser capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios. As demonstrações contábeis (e as notas explicativas) não divulgam integralmente esse fato.

#### Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pela divulgação incompleta das informações referidas no item base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade em 31 de dezembro de 20X0, o desempenho de suas operações e os fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil.

A24. A seguir são apresentados exemplos dos itens relevantes quando deve ser expressa opinião adversa:

## Base para opinião adversa

Os acordos de financiamento da Entidade expiraram e os montantes devidos estavam vencidos em 31 de dezembro de 20X0. A Entidade não conseguiu renegociar ou obter novos financiamentos e está considerando declarar falência. Esses eventos indicam a existência de incerteza significativa que pode levantar dúvida relevante quanto à capacidade de continuidade da Entidade e, portanto, a Entidade pode não ser capaz de realizar seus ativos e saldar seus passivos no curso normal do negócio. As demonstrações contábeis (e as notas explicativas) não divulgam integralmente este fato.

## Opinião adversa

Em nossa opinião, em decorrência da omissão das informações mencionadas no parágrafo base para opinião adversa, as demonstrações contábeis não apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Entidade em 31 de dezembro de 20X0, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil

## **Uso inapropriado do pressuposto de continuidade operacional** (ver item 21)

A25. Se as demonstrações contábeis foram elaboradas com base na continuidade operacional, mas no julgamento do auditor, o uso do pressuposto da continuidade operacional pela administração nas demonstrações contábeis é inapropriado, o item 21 requer que o auditor expresse uma opinião adversa independentemente das demonstrações contábeis incluírem ou não a divulgação da inadequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional.

A26. Se a administração da entidade for requerida, ou optar por, elaborar demonstrações contábeis quando o uso do pressuposto de continuidade operacional é inapropriado nas circunstâncias, as demonstrações contábeis são elaboradas conforme uma base alternativa (p.ex., base de liquidação). O auditor pode ter condições de realizar a auditoria dessas demonstrações contábeis, desde que o auditor determine que a base alternativa é uma estrutura de relatório financeiro aceitável naquelas circunstâncias. O auditor pode ter condições de expressar a opinião sem ressalva sobre essas demonstrações contábeis, desde que elas apresentem divulgação adequada, mas pode considerar apropriado ou necessário incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório, para chamar a atenção do usuário para essa base alternativa e para as razões de sua utilização.

## **Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação** (ver item 22)

A27. Em certas circunstâncias, o auditor pode achar necessário solicitar que a administração elabore ou estenda sua avaliação. Se a administração estiver relutante em atender a essa solicitação, pode ser apropriada uma opinião com ressalva ou a abstenção de opinião no relatório do auditor independente, porque pode não ser possível para ele obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o uso do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis. Essas evidências de auditoria incluem a verificação da existência de planos colocados em prática pela administração ou a existência de outros fatores atenuantes.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.227/09

*Aprova a NBC TA 580 – Representações Formais.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 580 – “Representações Formais”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 580.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 580 – REPRESENTAÇÕES FORMAIS**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 2
Representações formais como evidência de auditoria	3 – 4
Data de vigência	5
<b>OBJETIVO</b>	6
<b>DEFINIÇÕES</b>	7 – 8
<b>REQUISITOS</b>	
Membros da administração aos quais são solicitadas representações formais	9
Representações formais sobre a responsabilidade da administração	10 – 12
Outras representações formais	13
Data e período abrangido pelas representações formais	14
Forma das representações formais	15
Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais e representações solicitadas e não fornecidas	16 – 20
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Representações formais como evidência de auditoria	A1
Membros da administração aos quais são solicitadas representações formais	A2 – A6
Representações formais sobre a responsabilidade da administração	A7 – A9
Outras representações formais	A10 – A13
Comunicação de valor limite	A14
Data e período abrangido pelas representações formais	A15 – A18
Forma das representações formais	A19 – A21
Comunicação com os responsáveis pela governança	A22
Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais e representações solicitadas e não fornecidas	A23 – A27

**Apêndice 1:** Listas de Normas de auditoria que contêm requisitos para representações formais

**Apêndice 2:** Exemplo de carta de representação

Esta Norma deve ser lida em conjunto 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 na obtenção de representações formais (por escrito) da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, na auditoria de demonstrações contábeis.
2. O Apêndice 1 relaciona outras normas de auditoria que apresentam exigências específicas por assunto para representações formais. As exigências específicas para representações formais de outras normas de auditoria não limitam a aplicação desta Norma.

## Representações formais como evidência de auditoria

3. Evidência de auditoria é a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões nas quais se baseia o seu relatório de auditoria (NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, item 5c). As representações formais são informações necessárias que o auditor exige relativamente à auditoria das demonstrações contábeis da entidade. Portanto, similarmente às respostas às indagações, as representações formais são evidências de auditoria (ver A1).
4. Embora forneçam evidência de auditoria necessária, as representações formais, sozinhas, não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito de nenhum dos assuntos dos quais tratam. Além disso, o fato de que a administração forneceu representações formais confiáveis não afeta a natureza ou extensão de outras evidências de auditoria que o auditor obtenha a respeito da responsabilidade da administração ou de afirmações específicas.

## Data de vigência

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

## Objetivo

6. Os objetivos do auditor são:
  - (a) obter representações formais da administração, e quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que eles cumpriram com suas responsabilidades pela elaboração das demonstrações contábeis e pela integridade das informações fornecidas ao auditor;
  - (b) dar suporte a outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para afirmações específicas nas demonstrações contábeis por meio de representações formais, se o auditor determinar que estas são necessárias ou se forem exigidas por outras normas de auditoria; e
  - (c) reagir apropriadamente às representações formais fornecidas pela administração e (quando apropriado dos responsáveis pela governança) ou se a administração (e quando apropriado, os responsáveis pela governança) não fornecer as representações solicitadas pelo auditor.

## Definições

7. Para fins das normas de auditoria, *representação formal* é uma declaração escrita pela administração, fornecida ao auditor, para confirmar certos assuntos ou suportar outra

evidência de auditoria. Representações formais, neste contexto, não incluem as demonstrações contábeis, as afirmações nelas contidas ou livros e registros comprobatórios.

8. Para os fins desta norma, referências à “administração” devem ser lidas como “a própria administração e, quando apropriado, inclui, também, os responsáveis pela governança”. Além disso, no caso de uma estrutura de apresentação adequada, a administração é responsável pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações contábeis, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro.

## **Requisitos**

### **Membros da administração aos quais são solicitadas representações formais**

9. O auditor deve solicitar representações formais dos membros da administração com responsabilidades apropriadas pelas demonstrações contábeis e conhecimento dos assuntos envolvidos (ver itens A2 a A6).

### **Representações formais sobre a responsabilidade da administração**

#### Elaboração das Demonstrações Contábeis

10. O auditor deve solicitar à administração que forneça representação formal de que ela cumpriu a sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante a adequada apresentação, como estabelecido nos termos do trabalho de auditoria (NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria) (ver itens A7 a A9, A14 e A22).

#### Informações fornecidas e integridade das transações

11. O auditor deve solicitar à administração que forneça representação formal no sentido de que:
  - (a) forneceu ao auditor todas as informações e permitiu os acessos necessários conforme entendimentos nos termos do trabalho de auditoria (NBC TA 210, item 6(b)(ii)); e
  - (b) todas as transações foram registradas e estão refletidas nas demonstrações contábeis (ver A7 a A19, A14 e A22).

#### Descrição da responsabilidade da administração nas representações formais

12. A responsabilidade da administração deve ser descrita nas representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 da maneira como esta responsabilidade é descrita nos termos do trabalho de auditoria.

### **Outras representações formais**

13. Outras normas de auditoria exigem que o auditor solicite representações formais. Se, além das citadas representações exigidas, o auditor determinar que é necessário obter uma ou mais representações formais para corroborar outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para uma ou mais afirmações específicas nas demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar tais representações formais (ver itens A10 a A13, A14 e A22).

### **Data e período abrangido pelas representações formais**

14. A data das representações formais deve ser tão próxima quanto praticável, mas não posterior à data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis. As representações formais devem ser para todas as demonstrações contábeis e período(s) mencionado(s) no relatório do auditor (ver A15 a A18).

### **Forma das representações formais**

15. As representações formais devem ter a forma de carta de representação dirigida ao auditor. Se lei ou regulamento exigir que a administração faça representações públicas formais a respeito de suas responsabilidades e o auditor determinar que tais representações fornecem alguma ou todas as representações requeridas pelos itens 10 e 11, os assuntos relevantes abrangidos por tais representações não precisam ser incluídas na carta de representação (ver itens A19 a A21).

### **Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais e representações solicitadas e não fornecidas**

#### Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais

16. Se o auditor tem preocupação a respeito da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração ou do seu comprometimento com estes ou com sua aplicação, ele deve determinar o efeito que tais preocupações podem ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral (ver itens A24 e A25).
17. Em particular, se as representações formais forem incompatíveis com outras evidências de auditoria, o auditor deve executar procedimentos de auditoria para tentar solucionar o assunto. Se o assunto não for solucionado, o auditor deve reconsiderar a avaliação da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou do seu compromisso com estes e com a sua aplicação, e deve determinar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral (ver item A23).
18. Se o auditor concluir que as representações formais não são confiáveis, ele deve tomar ações apropriadas, inclusive determinar o possível efeito na sua opinião no relatório de auditoria, em conformidade com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, considerando a exigência do item 20 desta Norma.

#### Representações solicitadas e não fornecidas

19. Se a administração não fornecer uma ou mais das representações formais solicitadas, o auditor deve:
  - (a) discutir o assunto com a administração;
  - (b) reavaliar a integridade da administração e avaliar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral; e
  - (c) tomar ações apropriadas, inclusive determinar o possível efeito sobre a sua opinião no relatório de auditoria, em conformidade com a NBC TA 705 considerando a exigência do item 20 desta Norma.

#### Representações formais sobre as responsabilidades da administração

20. O auditor deve abster-se de emitir opinião no relatório sobre as demonstrações contábeis em conformidade com a NBC TA 705 se (ver A26 e A27): [\(Retificação publicada no D.O.U. de 4.11.10, Seção I, pág. 185\)](#)
- (a) o auditor concluir que há dúvida suficiente a respeito da integridade da administração, de tal modo que as representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 não sejam confiáveis; ou
  - (b) a administração não fornecer as representações formais exigidas pelos itens 10 e 11.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Representações formais como evidência de auditoria (ver item 3)**

A1. As representações formais são importantes fontes de evidência de auditoria. Se a administração modificar ou não fornecer as representações formais solicitadas, isso pode alertar o auditor quanto à possibilidade de que possam existir um ou mais problemas. Além disso, a solicitação de representações formais ao invés de verbais pode levar a administração a considerar tais assuntos mais rigorosamente, aumentando com isso a qualidade das representações.

### **Membros da administração aos quais são solicitadas representações formais (ver item 9)**

A2. São solicitadas representações formais dos responsáveis pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Estas pessoas podem variar dependendo da estrutura de governança da entidade e de lei ou regulamento relevante; contudo, a administração (e não os responsáveis pela governança), é frequentemente a parte responsável. Podem, portanto, ser solicitadas representações formais do diretor executivo e do diretor financeiro da entidade ou outras pessoas equivalentes nas entidades que não usam tais títulos. Em algumas circunstâncias, porém, outras pessoas, tais como os responsáveis pela governança, também são responsáveis pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

A3. Devido à sua responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e de suas responsabilidades pela condução dos negócios da entidade, espera-se que a administração tenha conhecimento suficiente do processo seguido pela entidade na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e das afirmações destas nas quais se baseiam as representações formais.

A4. Em alguns casos, a administração pode decidir fazer indagações junto a outros que participam da elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e das afirmações destas, inclusive indivíduos que possuam conhecimento especializado relativo a assuntos a respeito dos quais são solicitadas representações formais. Tais indivíduos podem incluir:

- um atuário responsável por estimativas contábeis determinadas de forma atuarial;
- engenheiro da companhia que possam ter responsabilidade e conhecimento especializado sobre mensuração de passivos ambientais;
- departamento jurídico que possa fornecer informações essenciais para provisões para ações judiciais.

A5. Em alguns casos, a administração pode incluir nas representações formais uma linguagem qualificadora, no sentido de que as representações são feitas com base no seu melhor

conhecimento e crença. É razoável que o auditor aceite tal redação se estiver convencido de que as representações estão sendo feitas pelos que têm responsabilidades e conhecimento apropriados dos assuntos incluídos nas representações.

- A6. Para reforçar a necessidade de que a administração faça representações informativas, o auditor pode solicitar que a administração inclua nas representações formais a confirmação de que fez as indagações que considerou apropriadas para colocar-se em posição de poder fazer as representações formais solicitadas. Não se espera que tais indagações normalmente exijam um processo interno formal além daqueles estabelecidos pela entidade.

### **Representações formais sobre a responsabilidade da administração** (ver itens 10 e 11)

A7. Evidência de auditoria, obtida durante o exame, de que a administração cumpriu com as responsabilidades referidas nos itens 10 e 11, não é suficiente sem que se obtenha confirmação da administração de que ela crê ter cumprido essas responsabilidades. Isto porque o auditor não é capaz de julgar, apenas com base na evidência de auditoria, se a administração elaborou e apresentou as demonstrações contábeis e forneceu informações ao auditor com base no reconhecimento e entendimento acordados de sua responsabilidade. Por exemplo, o auditor não poderia concluir que a administração forneceu ao auditor todas as informações sobre as quais se chegou a um acordo nos termos do trabalho de auditoria sem lhe perguntar e sem receber confirmação de que tais informações foram fornecidas.

A8. As representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 valem-se do reconhecimento e entendimento acordados com a administração quanto às suas responsabilidades nos termos do trabalho de auditoria solicitando a confirmação de que ela os cumpriu. O auditor também pode pedir à administração que reconfirme o seu conhecimento e entendimento dessas responsabilidades em representações formais. É particularmente apropriado quando:

- os que assinaram os termos do trabalho de auditoria em nome da entidade já não têm mais responsabilidades relevantes;
- os termos do trabalho de auditoria foram elaborados no ano anterior;
- há qualquer indicação de que a administração entendeu erroneamente essas responsabilidades; ou
- mudanças nas circunstâncias tornam isso necessário.

Em conformidade com a exigência da NBC TA 210, item 6(b), tal re-confirmação do conhecimento e entendimento pela administração das suas responsabilidades não é condicionada ao melhor conhecimento e crença da administração (como discutido no item A7 desta Norma).

### Considerações específicas para entidade do setor público

A9. Os mandatos para auditorias das demonstrações contábeis de entidades do setor público podem ser mais amplos do que os de outras entidades. Como resultado, a premissa, relativa às responsabilidades da administração, com base na qual é conduzida a auditoria das demonstrações contábeis de entidade do setor público, pode dar origem a representações formais adicionais. Essas podem incluir representações formais confirmando que as transações e eventos foram executados em conformidade com a legislação, regulamento ou outra autoridade.

### **Outras representações formais** (ver item 13)

## Representações formais adicionais sobre as demonstrações contábeis

A10. Além da representação formal exigida pelo item 10, o auditor pode considerar necessário solicitar outras representações formais sobre as demonstrações contábeis. Tais representações formais podem complementar, mas não fazer parte da representação formal exigida pelo item 10. Elas podem incluir representações sobre o seguinte:

- se a seleção e aplicação das políticas contábeis são apropriadas; e
- se assuntos como os seguintes, quando forem relevantes sob a estrutura de relatório financeiro aplicável, foram reconhecidos, mensurados, apresentados ou divulgados em conformidade com essa estrutura:
  - planos ou intenções que possam afetar o valor contábil ou classificação dos ativos e passivos;
  - passivos efetivos e contingentes;
  - titularidade ou controle sobre ativos, os gravames ou ônus sobre os ativos, assim como ativos oferecidos como garantia; e
  - aspectos de leis, regulamentos e acordos contratuais que possam afetar as demonstrações contábeis, inclusive o não cumprimento desses aspectos.

## Representações formais adicionais sobre as informações fornecidas ao auditor

A11. Além da representação formal exigida pelo item 11, o auditor pode considerar necessário solicitar à administração que forneça declaração formal no sentido de que ela comunicou ao auditor todas as deficiências no controle interno de que a administração tenha conhecimento.

## Representações formais sobre afirmações específicas

A12. Ao obter evidências sobre ou avaliar julgamentos e intenções, o auditor pode considerar um ou mais dos seguintes aspectos:

- o histórico da entidade no cumprimento de suas intenções estabelecidas;
- as razões da entidade para escolher um curso de ação específico;
- a capacidade da entidade de perseguir um curso de ação específico;
- a existência ou ausência de quaisquer outras informações que poderiam ter sido obtidas durante o curso da auditoria e que possam ser incompatíveis com o julgamento ou intenção da administração.

A13. Além disso, o auditor pode considerar necessário solicitar à administração que forneça representações formais a respeito de afirmações específicas nas demonstrações contábeis, em particular, para documentar o entendimento que o auditor obteve de outras evidências de auditoria do julgamento ou intenção da administração em relação a uma afirmação específica ou à sua integridade. Por exemplo, se a intenção da administração é importante para a base de avaliação dos investimentos, pode não ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sem uma representação formal da administração a respeito de suas intenções. Embora tais representações formais forneçam a evidência de auditoria necessária, elas, por si só, não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente para essa afirmação.

## **Comunicação de valor limite** (ver itens 10, 11 e 13)

A14. A NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 5, requer que o auditor acumule distorções identificadas durante a auditoria, que não sejam claramente triviais. O auditor pode determinar um limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais. Da mesma maneira, o auditor pode considerar comunicar à administração um limite para os fins das representações formais solicitadas.

### **Data e período abrangido pelas representações formais**

A15. Como as representações formais são evidências de auditoria necessárias, a opinião do auditor não pode ser expressa e o relatório não pode ser datado, antes da data das representações formais. Além disso, como o auditor está interessado em eventos que ocorram até a data do seu relatório e que possam exigir ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis, as representações formais são datadas o mais próximo possível da data do seu relatório sobre as demonstrações contábeis, mas não após a data do relatório.

A16. Em algumas circunstâncias pode ser apropriado que o auditor obtenha representação formal sobre afirmação específica das demonstrações contábeis durante o curso da auditoria. Quando for este o caso, pode ser necessário solicitar uma representação formal atualizada.

A17. As representações formais são para todos os períodos mencionados no relatório do auditor, porque a administração precisa reafirmar que as representações formais que fez anteriormente a respeito dos períodos precedentes continuam apropriadas. O auditor e a administração podem concordar com uma forma de representação formal que atualize representações fornecidas anteriormente referentes aos períodos passados, averiguando se existem mudanças em tais representações formais e, se houverem, quais são elas.

A18. Podem surgir situações em que a administração não esteve presente durante todos os períodos mencionados no relatório do auditor. Tais pessoas podem afirmar que não estão em posição de fornecer algumas ou todas as representações formais porque não estavam presentes durante o período. Este fato, porém, não diminuiu a responsabilidade de tais pessoas pelas demonstrações contábeis como um todo. Portanto, ainda se aplica a exigência de que o auditor solicite delas representações formais que abranjam todos os períodos apresentados e cobertos no seu relatório.

### **Forma das representações formais (ver item 15)**

A19. Exige-se que as representações formais sejam incluídas em carta de representação dirigida ao auditor. Eventualmente, porém, a lei ou o regulamento pode exigir que a administração faça um pronunciamento público escrito a respeito de suas responsabilidades. Embora tal comunicado seja uma representação aos usuários das demonstrações contábeis ou às autoridades regulatórias relevantes, o auditor pode determinar que é uma forma apropriada de representação formal no que se refere a algumas ou todas as representações formais exigidas pelos itens 10 e 11. Consequentemente, os assuntos relevantes abrangidos por tal comunicado não precisam ser incluídos na carta de representação. Fatores que podem afetar a determinação do auditor incluem:

- se a declaração inclui a confirmação do cumprimento das responsabilidades referidas nos itens 10 e 11;
- se a declaração foi feita ou aprovada por aqueles a quem o auditor solicita as representações formais relevantes;
- se cópia da declaração é fornecida ao auditor tão perto quanto praticável da data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis, mas não após esta (ver item 14).

A20. Uma declaração formal de conformidade com lei ou regulamento ou de aprovação das demonstrações contábeis pode não conter informações suficientes para que o auditor se convença de que todas as representações necessárias foram feitas conscientemente. A expressão das responsabilidades da administração na lei ou regulamento tampouco substitui as representações formais solicitadas.

A21. O Apêndice 2 fornece um exemplo ilustrativo de carta de representação.

### **Comunicação com os responsáveis pela governança** (ver itens 10, 11 e 13)

A22. A NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança exige que o auditor comunique aos responsáveis pela governança as representações formais que o auditor solicitou da administração.

### **Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais e representações solicitadas e não fornecidas**

Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais (ver itens 16 e 17)

A23. No caso de incompatibilidades identificadas entre uma ou mais representações formais e a evidência de auditoria obtida de outra fonte, o auditor pode considerar se a avaliação dos riscos continua apropriada e, se não continuar, rever a avaliação de riscos e determinar a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria para responder aos riscos avaliados.

A24. Preocupações com a competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou com o seu compromisso com estes e com a sua aplicação, podem fazer o auditor concluir que o risco de representação errônea da administração nas demonstrações contábeis é tal que a auditoria não pode ser conduzida. Em tal caso, o auditor pode considerar retirar-se do trabalho, quando essa retirada for possível de acordo com lei ou regulamento aplicável, a menos que os responsáveis pela governança tenham adotado medidas corretivas. Tais medidas, porém, podem não ser suficientes para possibilitar ao auditor a emissão de relatório de auditoria sem modificações.

A25. A NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8(c) e 10, exige que o auditor documente assuntos significativos surgidos durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito e julgamentos profissionais significativos exercidos para a obtenção dessas conclusões. O auditor pode ter identificado assuntos relevantes relacionados à competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou ao seu compromisso com estas em sua aplicação, mas, mesmo assim, ter concluído que as representações formais são confiáveis. Em tal caso, este assunto significativo é documentado em conformidade com a NBC TA 230.

Representações formais sobre a responsabilidade da administração (ver item 20)

A26. Como explicado no item A7, o auditor não é capaz de julgar apenas com base em outras evidências de auditoria se a administração cumpriu com as responsabilidades referidas nos itens 10 e 11. Portanto, se, como descrito no item 20(a), o auditor concluir que as representações formais sobre esses assuntos não são confiáveis, ou se a administração não fornecer essas representações formais, o auditor não tem condição de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis de tal limitação não se limitam a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis

e, portanto, estão disseminados. A NBC TA 705, item 9, exige que o auditor se abstenha de opinar sobre as demonstrações contábeis em tais circunstâncias.

A27. Uma representação formal que foi modificada a partir daquela solicitada pelo auditor não significa necessariamente que a administração não forneceu a representação formal. Contudo, a razão subjacente para tal modificação pode afetar a opinião no relatório do auditor. Por exemplo:

- A representação formal sobre o cumprimento pela administração de sua responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis pode afirmar que a administração acredita que, exceto por não conformidade com uma exigência específica relevante da estrutura de relatório financeiro aplicável, as demonstrações contábeis foram elaboradas e apresentadas de acordo com essa estrutura. A exigência no item 20 não se aplica porque o auditor concluiu que a administração forneceu representações confiáveis formais. Contudo, exige-se que o auditor considere o efeito da não conformidade na opinião do relatório do auditor de acordo com a NBC TA 705.
- A representação formal sobre a responsabilidade da administração de fornecer ao auditor todas as informações relevantes acordadas nos termos do trabalho de auditoria pode afirmar que a administração acredita que, exceto por informações destruídas em um incêndio, ela forneceu ao auditor todas as demais informações. A exigência no item 20 não se aplica porque o auditor concluiu que a administração forneceu representações formais confiáveis. Contudo, exige-se que o auditor considere os efeitos generalizados das informações destruídas no incêndio sobre as demonstrações contábeis e o efeito disso na opinião no relatório do auditor, em conformidade com a NBC TA 705.

## **Apêndice 1** (ver item 2)

### **Lista de normas de auditoria que contêm requisitos para representações formais**

Este apêndice identifica os itens de outras normas de auditoria aplicáveis para auditorias de exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010 que exigem representações formais específicas por assunto. A lista não substitui a consideração das exigências e da aplicação relacionada ou de outros materiais explicativos em normas de auditoria.

NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 39;

NBC TA 250 – Auditoria de Demonstrações Contábeis – Consideração de Leis e Regulamentos, item 16;

NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 14;

NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados, item 12;

NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas, item 22;

NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item 26;

NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, item 9;

NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 16(e);

NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, item 9.

## **Apêndice 2** (ver item A23)

### **Exemplo de carta de representação**

O seguinte exemplo inclui representações formais que são exigidas por esta e outras normas de auditoria aplicáveis a auditorias de demonstrações contábeis de períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010. O requisito de obtenção de representação formal (NBC TA 570) não é relevante e não há nenhuma exceção para as representações formais solicitadas. Se houvesse exceções, as representações precisariam ser modificadas para refleti-las.

(Papel Timbrado da Entidade, no exemplo, Cia ABC)

(Data)

Destinatário (Nome do Auditor)

Esta carta de representação é fornecida em conexão com a sua auditoria das demonstrações contábeis da Companhia ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20XX(\*) com o objetivo de expressar uma opinião se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil

Para fins de identificação, as demonstrações contábeis examinadas por V. Sas. apresentam os seguintes valores básicos:

X1 R\$ / X2 R\$

Total do ativo  
Total das exigibilidades  
Patrimônio Líquido

Lucro líquido do exercício findo em

Confirmamos que (com base em nosso melhor entendimento e opinião, depois de feitas as indagações que consideramos necessárias para o fim de nos informarmos apropriadamente):

Demonstrações contábeis

Cumprimos nossas responsabilidades como definidas nos termos do trabalho de auditoria datado de [inserir data], pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e, em particular, que as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente em conformidade com essas práticas.

Os pressupostos significativos utilizados por nós ao fazermos as estimativas contábeis, inclusive aquelas avaliadas pelo valor justo, são razoáveis (NBC TA 540).

Os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram apropriadamente contabilizados e divulgados em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ver também NBC TA 550 – Partes Relacionadas).

Todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis e para os quais as práticas contábeis adotadas no Brasil exigem ajuste ou divulgação foram ajustados ou divulgados (ver também NBC TA 560 – Eventos Subsequentes).

Os efeitos das distorções não corrigidas são irrelevantes, individual e agregadamente para as demonstrações contábeis como um todo. Uma lista das distorções não corrigidas está anexa a esta carta de representação (ver também NBC TA 450).

[Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar apropriados (ver item A11 desta Norma).]

Informações fornecidas

Nós lhes fornecemos:

- acesso a todas as informações das quais estamos cientes que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis, tais como registros e documentação, e outros;
- informações adicionais que V. Sas. nos solicitaram para o propósito da auditoria; e
- acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade das quais V. Sas. determinaram necessário obter evidência de auditoria.

Todas as transações foram registradas na contabilidade e estão refletidas nas demonstrações contábeis.

Divulgamos a V. Sas. os resultados de nossa avaliação do risco de que as demonstrações contábeis possam ter distorção relevante como resultado de fraude (NBC TA 240).

Divulgamos a V. Sas. todas as informações relativas à fraude ou suspeita de fraude de que temos conhecimento e que afetem a entidade e envolvam:

- administração;
- empregados com funções significativas no controle interno; ou
- outros em que a fraude poderia ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 240).

Divulgamos a V. Sas. todas as informações relativas a alegações de fraude ou suspeita de fraude que afetem as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas por empregados, antigos empregados, analistas, reguladores ou outros (NBC TA 240).

Divulgamos a V. Sas. todos os casos conhecidos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, cujos efeitos devem ser considerados na elaboração de demonstrações contábeis (NBC TA 250).

Divulgamos aos senhores a identidade das partes relacionadas e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas das quais temos conhecimento (NBC TA 550).

[Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar necessário (ver item A13 desta Norma)].

Assinaturas (Presidente (ou principal executivo), Diretor Financeiro e Contador)

(\*) Adaptar no caso de incluir mais de um período.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.228/09

*Aprova a NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 600 – “Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 600.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA 600 – CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE GRUPOS, INCLUINDO O TRABALHO DOS AUDITORES DOS COMPONENTES

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 6
Data de vigência	7
<b>OBJETIVO</b>	8
<b>DEFINIÇÕES</b>	9 – 10
<b>REQUISITOS</b>	
Responsabilidade	11
Aceitação e continuidade	12 – 14
Estratégia global de auditoria e plano de auditoria	15 – 16
Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes	17 – 18
Entendimento sobre os auditores de componente	19 – 20
Materialidade	21 – 23
Respostas aos riscos avaliados	24 – 31
Processo de consolidação	32 – 37
Eventos subsequentes	38 – 39
Comunicação com o auditor do componente	40 – 41
Avaliação da suficiência e da adequação da evidência de auditoria obtida	42 – 45
Comunicação com a administração do grupo e os responsáveis pela governança do grupo	46 – 49
Documentação	50
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Componente sujeito à auditoria por lei, regulamentação ou outra razão	A1
Definições	A2 – A7
Responsabilidade	A8 – A9
Aceitação e continuidade	A10 – A21
Estratégia global de auditoria e plano de auditoria	A22
Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes	A23 – A31
Entendimento sobre os auditores de componente	A32 – A41
Materialidade	A42 – A46
Resposta aos riscos avaliados	A47 – A55

Processo de consolidação	A56
Comunicação com o auditor do componente	A57 – A60
Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria obtida	A61 – A63
Comunicação com a administração do grupo e os responsáveis pela governança do grupo	A64 – A66

**Apêndice 1:** Exemplo de relatório com ressalva onde a equipe encarregada do trabalho do grupo não é capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria do grupo, item A19.

**Apêndice 2:** Exemplos de assuntos a respeito dos quais a equipe encarregada do trabalho do grupo obtém entendimento, item A23.

**Apêndice 3:** Exemplos de condições ou eventos que podem indicar riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, item A30.

**Apêndice 4:** Exemplos de confirmações do auditor do componente, item A35.

**Apêndice 5:** Assuntos adicionais exigidos e incluídos na carta de instrução da equipe encarregada do trabalho do grupo, item A58.

Esta Norma deve ser lida no contexto da NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

## Introdução

### Alcance

1. As normas de auditoria aplicam-se a auditorias de grupos. Esta Norma trata das considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, em particular aquelas que envolvem auditores de componente.
2. Esta Norma, adaptada às circunstâncias, pode ser útil ao auditor independente quando ele envolver outros auditores na auditoria de demonstrações contábeis que não são demonstrações contábeis de grupos. Por exemplo, o auditor pode envolver outro auditor para observar a contagem de estoques ou fazer a inspeção física de ativos fixos em local remoto.
3. O auditor do componente pode ser exigido por lei, regulamento ou por outra razão, a expressar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis de um componente. A equipe encarregada do trabalho do grupo pode decidir usar a evidência de auditoria que serviu para fundamentar a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do componente para fornecer a evidência para a auditoria do grupo, mas as exigências desta Norma, não obstante, são aplicáveis (ver item A1).
4. Em conformidade com a NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 14 e 15, exige-se que o sócio encarregado do trabalho do grupo esteja satisfeito de que os que executam o trabalho de auditoria do grupo, inclusive os auditores de componente, possuem coletivamente habilidade e competência apropriadas. O sócio encarregado do trabalho do grupo também é responsável pela direção, supervisão e desempenho do trabalho de auditoria de grupo.

5. O sócio encarregado do trabalho do grupo aplica as exigências da NBC TA 220, independentemente de ser a equipe encarregada do trabalho do grupo ou o auditor do componente quem executa o trabalho sobre as informações contábeis do componente. Esta Norma auxilia o sócio encarregado do trabalho do grupo no cumprimento das exigências da NBC TA 220 quando os auditores de componente executam trabalhos sobre as informações contábeis dos componentes.
6. O risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante das demonstrações contábeis e do risco de que o auditor não detecte tais distorções (ver item A32 da NBC TA 200. Na auditoria de grupo, isso inclui o risco de que o auditor do componente possa não detectar uma distorção nas informações contábeis do componente que possa causar distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, e o risco de que a equipe encarregada do trabalho do grupo não detecte esta distorção. Esta Norma explica os assuntos que a equipe encarregada do trabalho do grupo considera ao determinar a natureza, a época e a extensão de seu envolvimento nos procedimentos de avaliação de riscos e procedimentos adicionais de auditoria executados pelos auditores de componente nas informações contábeis dos componentes. O propósito deste envolvimento é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do grupo.

### **Data de vigência**

7. Esta Norma é aplicável para auditorias de demonstrações contábeis de grupos para períodos iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

### **Objetivo**

8. Os objetivos do auditor são:
  - (a) determinar se atua ou não como auditor das demonstrações contábeis do grupo e;
  - (b) se atuar como auditor das demonstrações contábeis do grupo:
    - (i) comunicar-se claramente com os auditores de componente a respeito do alcance e da época de seu trabalho sobre as informações contábeis relativas aos componentes e suas constatações; e
    - (ii) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações contábeis dos componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis do grupo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

### **Definições**

9. Para os fins das normas de auditoria, os seguintes termos têm os significados a seguir atribuídos:

*Componente* é uma entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações contábeis que devem ser incluídas nas demonstrações contábeis do grupo (ver itens A2 a A4).

*Auditor do componente* refere-se ao auditor que, por solicitação da equipe de auditoria encarregada do trabalho do grupo, executa trabalho sobre informações contábeis relacionadas a um componente para a auditoria do grupo (ver item A7).

*Administração de componente* é a administração responsável por elaborar as informações contábeis de um componente.

*Materialidade do componente* é a materialidade para o componente, determinada pela equipe encarregada do trabalho do grupo.

*Grupo* são todos os componentes cujas informações contábeis são incluídas nas demonstrações contábeis do grupo. Um grupo sempre tem mais de um componente (ver item A4).

*Auditoria de grupo* é a auditoria das demonstrações contábeis de um grupo.

*Relatório de auditoria do grupo* é a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do grupo.

*Sócio encarregado do trabalho do grupo* é o sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria de grupo, pela sua execução e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis emitido em nome da firma. Quando auditores conduzem em conjunto a auditoria de grupo (*joint auditors*), os sócios responsáveis pelo trabalho e suas equipes de trabalho elegem coletivamente o sócio e a equipe encarregada do trabalho do grupo. Entretanto, esta Norma não trata da relação entre auditores que atuam em conjunto ou do trabalho que um desses auditores executa em relação ao trabalho de outro auditor.

*Equipe encarregada do trabalho do grupo* compreende os sócios, incluindo o sócio encarregado do trabalho do grupo, e profissionais que estabelecem a estratégia global da auditoria de grupo, comunicam-se com os auditores de componente, executam trabalho no processo de consolidação e avaliam as conclusões extraídas das evidências de auditoria como base para formação da opinião no relatório sobre as demonstrações contábeis do grupo.

*Demonstrações contábeis do grupo* são as demonstrações contábeis que incluem as informações contábeis de mais de um componente. O termo “demonstrações contábeis do grupo” também se refere a demonstrações contábeis combinadas que agregam informações contábeis elaboradas por componentes que não têm uma empresa controladora, mas que estão sob controle comum.

*Administração do grupo* é administração responsável por elaborar e apresentar as demonstrações contábeis do grupo.

*Controles abrangentes no nível do grupo* são os controles sobre as informações contábeis do grupo, planejados, implementados e mantidos pela administração do grupo.

*Componente significativo* é um componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo (i) que possui relevância financeira individual para o grupo ou (ii) que, em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo (ver itens A5 e A6).

10. A referência à “estrutura de relatório financeiro aplicável” significa a estrutura de relatório financeiro que se aplica às demonstrações contábeis do grupo. A referência ao “processo de consolidação” inclui:
  - (a) o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação das informações contábeis e financeiras dos componentes nas demonstrações contábeis do grupo, por meio de consolidação, consolidação proporcional ou pelos métodos de equivalência patrimonial ou de custo; e
  - (b) a agregação, em demonstrações contábeis combinadas, das informações contábeis de componentes que não tem uma empresa controladora, mas que estão sob controle comum.

## Requisitos

### Responsabilidade

11. O sócio encarregado do trabalho do grupo é responsável pela direção, supervisão, execução e desempenho do trabalho de auditoria do grupo, em conformidade com as normas técnicas e profissionais, assim como exigências legais e regulamentares aplicáveis, e se o relatório de auditoria emitido é ou não apropriado nas circunstâncias (NBC TA 220, item 15). Como resultado, o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do grupo não deve se referir ao auditor do componente. Se tal referência for requerida por lei ou regulamento, o relatório do auditor deve indicar que a referência não diminui a responsabilidade do sócio encarregado ou da firma encarregada do trabalho do grupo e pela opinião de auditoria do grupo (ver itens A8 e A9).

### Aceitação e continuidade

12. Ao aplicar a NBC TA 220, o sócio encarregado do trabalho do grupo deve determinar se é razoável esperar a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação ao processo de consolidação e às informações contábeis dos componentes para fundamentar a opinião de auditoria do grupo. Para esse fim, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve obter entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes, que seja suficiente para identificar componentes que provavelmente sejam componentes significativos. Quando auditores de componentes forem realizar trabalhos sobre as informações contábeis de tais componentes, o sócio encarregado do trabalho do grupo deve avaliar se a equipe encarregada do trabalho do grupo é capaz de se envolver no trabalho desses auditores de componente, na extensão necessária para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver itens A10 a A12).
13. Se o sócio encarregado do trabalho do grupo concluir que:
  - (a) não será possível para a equipe encarregada do trabalho do grupo obter evidência apropriada e suficiente em decorrência das restrições impostas pela administração do grupo; e
  - (b) o possível efeito dessa inabilidade resultará na abstenção de opinião no relatório sobre as demonstrações contábeis do grupo (NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente).

Nessa situação, o sócio encarregado do trabalho do grupo deve:

- no caso de novo trabalho, não aceitá-lo, ou, no caso de continuação de trabalho, renunciar ao trabalho, onde a renúncia for possível sob a lei e a regulamentação aplicáveis; ou
- quando lei ou regulamentação proibir o auditor de declinar do trabalho ou a renúncia não for possível, tendo executado a auditoria das demonstrações contábeis do grupo na extensão possível, abster-se de opinar no relatório sobre as demonstrações contábeis do grupo (ver itens A13 a A19).

### Termos do trabalho

14. O sócio encarregado do trabalho do grupo deve chegar a um acordo sobre os termos do trabalho de auditoria do grupo, em conformidade com a NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria (ver itens A20 e A21).

## **Estratégia global de auditoria e plano de auditoria**

15. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve estabelecer uma estratégia global de auditoria do grupo e deve desenvolver um plano de auditoria para o grupo em conformidade com a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 7 a 12.
16. O sócio encarregado do trabalho do grupo deve revisar a estratégia global e o plano de auditoria de grupo (ver item A22).

## **Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes**

17. É requerido que o auditor identifique e avalie os riscos de distorção relevante por meio da obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente (NBC TA 315). A equipe encarregada do trabalho do grupo deve:
  - (a) aprimorar seu entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes, inclusive os controles abrangentes no nível do grupo, obtido durante a etapa de decisão sobre a aceitação ou continuidade; e
  - (b) obter entendimento do processo de consolidação, inclusive das instruções emitidas pela administração do grupo para os componentes (ver itens A23 a A29).
18. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve obter entendimento que seja suficiente para:
  - (a) confirmar ou rever sua análise inicial dos componentes que provavelmente serão significativos; e
  - (b) avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, independentemente se causada por fraude ou erro (ver NBC TA 315, itens A30 e A31).

## **Entendimento sobre os auditores de componente**

19. Se a equipe encarregada do trabalho do grupo solicitar que o auditor do componente execute trabalhos sobre as informações contábeis do componente, ela deve obter entendimento do seguinte (ver itens A32 a A35):
  - (a) se o auditor do componente entende e cumprirá as exigências éticas que são relevantes para a auditoria de grupo e, em particular, se é independente (ver item A37);
  - (b) a competência profissional do auditor do componente (ver item A38);
  - (c) se a equipe encarregada do trabalho do grupo será capaz de estar envolvida no trabalho do auditor do componente na extensão necessária para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; e
  - (d) se o auditor do componente opera em um ambiente regulatório que supervisiona ativamente os auditores (ver item A36).
20. Se o auditor do componente não cumprir as exigências de independência que são relevantes para a auditoria do grupo ou quando a equipe encarregada do trabalho do grupo tiver sérias preocupações a respeito de outros assuntos relacionados no item 19(a) a (c), a equipe encarregada do trabalho do grupo deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativa às informações contábeis, sem solicitar que o auditor do componente execute trabalhos sobre essas informações desse componente (ver itens A39 a A41).

## **Materialidade**

21. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar o seguinte (ver item A42):
- (a) materialidade para as demonstrações contábeis do grupo como um todo, durante o estabelecimento da estratégia global de auditoria do grupo;
  - (b) se, nas circunstâncias específicas do grupo, existirem classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações nas demonstrações contábeis do grupo, para as quais seja razoável esperar que distorções de valores abaixo da materialidade para as demonstrações contábeis do grupo como um todo, possam influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis do grupo, qual o nível ou níveis de materialidade a serem aplicados a essas classes específicas de operações, saldos contábeis ou divulgações;
  - (c) a materialidade dos componentes em que os auditores de componente realizarão a auditoria ou a revisão para fins de auditoria do grupo. Para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que a soma das distorções, não corrigidas e não detectadas, nas demonstrações contábeis do grupo, exceda a materialidade para as demonstrações contábeis do grupo como um todo, a materialidade do componente deve ser inferior a materialidade para as demonstrações contábeis do grupo como um todo (ver itens A43 e A44);
  - (d) o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais para as demonstrações contábeis do grupo (ver item A45).
22. Quando os auditores de componente forem realizar um trabalho para fins de atender a auditoria do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a adequação da materialidade para execução da auditoria no nível do componente (ver item A46).
23. Se um componente estiver sujeito à auditoria por lei, regulamento ou outra razão, e a equipe encarregada do trabalho do grupo decidir usar essa auditoria para fornecer evidência para a auditoria do grupo, essa equipe deve determinar:
- (a) a materialidade para as demonstrações contábeis do componente como um todo; e
  - (b) se a materialidade para execução da auditoria do componente cumpre as exigências desta Norma.

### **Resposta aos riscos avaliados**

24. É requerido que o auditor planeje e implemente ações apropriadas para tratar os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis (NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados). A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar o tipo de trabalho a ser executado por ela, ou pelos auditores de componente, sob sua responsabilidade, sobre as informações contábeis dos componentes (ver itens 26 a 29). A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar a natureza, a época e a extensão de seu envolvimento no trabalho dos auditores de componente (ver itens 30, 31 e A47).
25. Se a natureza, a época e a extensão do trabalho a ser executado sobre o processo de consolidação ou sobre as informações contábeis do componente baseiam-se na expectativa de que os controles abrangentes no nível do grupo estão operando eficazmente ou se processos substantivos sozinhos não conseguem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível da afirmação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve testar, ou solicitar que o auditor do componente teste, a eficácia operacional desses controles.

Determinação do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações contábeis dos componentes

## Componente significativo

26. Para um componente que é significativo devido à sua relevância individual para o grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo, ou o auditor do componente sob sua responsabilidade, deve realizar a auditoria nas informações contábeis do componente usando a materialidade do componente.
27. Para um componente que é significativo por ser provável que inclua riscos significativos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas, a equipe encarregada do trabalho do grupo, ou o auditor do componente sob sua responsabilidade, realizará um ou mais dos seguintes aspectos:
  - (a) auditoria das informações contábeis do componente usando a materialidade do componente;
  - (b) auditoria de um ou mais saldos contábeis, classes de transações ou divulgações, relativamente aos prováveis riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo (ver item A48);
  - (c) procedimentos de auditoria específicos, relativamente aos prováveis riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo (ver item A49).

## Componente não significativo

28. Para componentes não significativos, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve executar procedimentos analíticos em nível de grupo (ver item A50).
29. Se a equipe encarregada do trabalho do grupo não considera que evidência de auditoria apropriada e suficiente deve ser obtida para fundamentar a opinião de auditoria do grupo, a evidência é obtida a partir:
  - (a) do trabalho executado sobre as informações contábeis dos componentes significativos;
  - (b) do trabalho executado nos controles abrangentes no nível do grupo e no processo de consolidação; e
  - (c) dos procedimentos analíticos executados em nível de grupo; a equipe encarregada do trabalho do grupo deve selecionar componentes que não sejam significativos e deve realizar ou solicitar que o auditor do componente execute sobre as informações contábeis dos componentes individuais selecionados, um ou mais do que segue (ver itens A51 a A53):
    - exame das informações contábeis do componente usando a materialidade do componente;
    - exame de um ou mais saldos contábeis, classes de transações ou divulgações;
    - revisão das informações contábeis dos componentes usando a materialidade do componente;
    - procedimentos específicos.

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve alternar a seleção dos componentes ao longo de período de tempo.

Envolvimento no trabalho executado pelos auditores de componente (ver itens A54 e A55)

## Avaliação de riscos de componente significativo

30. Se o auditor do componente realizar a auditoria nas informações contábeis do componente significativo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve estar envolvida na avaliação de riscos do auditor do componente para identificar riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo. A natureza, a época e a extensão desse envolvimento são afetadas pelo entendimento que a equipe encarregada do trabalho do grupo tem sobre o auditor do componente, mas no mínimo deve incluir:
- (a) discutir com o auditor do componente ou com a administração do componente as atividades de negócios do componente que são significativas para o grupo;
  - (b) discutir com o auditor do componente a suscetibilidade do componente à distorção relevante das informações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro; e
  - (c) rever a documentação do auditor do componente para os riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações contábeis do grupo. Tal documentação pode assumir a forma de memorando que reflita a conclusão do auditor do componente no que se refere aos riscos significativos identificados.

## Riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações contábeis do grupo – Procedimentos adicionais de auditoria

31. Se riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo tenham sido identificados no componente no qual o auditor do componente executa o trabalho, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a adequação dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados para responder aos riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações contábeis do grupo. Com base no seu entendimento sobre o auditor do componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar se é necessário o seu envolvimento nos procedimentos adicionais de auditoria.

## Processo de consolidação

32. Em conformidade com o item 17, a equipe encarregada do trabalho do grupo obtém entendimento dos controles abrangentes no nível do grupo e do processo de consolidação, incluindo as instruções emitidas pela administração do grupo para os componentes. Em conformidade com o item 25, a equipe encarregada do trabalho do grupo ou o auditor do componente, por solicitação da equipe encarregada do trabalho do grupo, testa a eficácia operacional dos controles abrangentes no nível do grupo nos casos em que a natureza, a época e a extensão do trabalho a ser executado no processo de consolidação baseiam-se na expectativa de que esses controles abrangentes estão operando com eficácia ou nos casos em que procedimentos substantivos sozinhos não conseguem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmação.
33. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria sobre o processo de consolidação para responder aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, decorrentes desse processo. Isso abrange avaliar se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações contábeis do grupo.
34. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a adequação, a integridade e a precisão dos ajustes de consolidação e reclassificações e avaliar se existem quaisquer fatores de risco de fraude ou indicadores de possível tendenciosidade da administração (ver item A56).

35. Se as informações contábeis do componente não foram elaboradas em conformidade com as práticas contábeis aplicadas às demonstrações contábeis do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se as informações contábeis desse componente foram apropriadamente ajustadas para fins de elaboração e apresentação das demonstrações contábeis do grupo.
36. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar se as informações contábeis identificadas na comunicação do auditor do componente (ver item 41(c)) são as informações contábeis incorporadas às demonstrações contábeis do grupo.
37. Se as demonstrações contábeis do grupo incluírem as demonstrações contábeis do componente na data-base de apresentação de relatórios que seja diferente daquela do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se ajustes apropriados foram feitos a essas demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

### **Eventos subsequentes**

38. Quando a equipe encarregada do trabalho do grupo ou os auditores de componente executam auditoria nas informações contábeis dos componentes, ambos devem executar procedimentos planejados para a identificação de eventos ocorridos entre as datas das informações contábeis dos componentes e a data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do grupo que possam exigir ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis do grupo.
39. Quando os auditores realizarem outros trabalhos que não auditoria das informações contábeis dos componentes, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar que os auditores de componente notifiquem-na se ficarem a par de eventos subsequentes que possam exigir ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis do grupo.

### **Comunicação com o auditor do componente**

40. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar suas exigências ao auditor do componente tempestivamente. Essa comunicação deve definir o trabalho a ser executado, o uso a ser feito desse trabalho e a forma e o conteúdo da comunicação do auditor do componente com a equipe encarregada do trabalho do grupo (ver itens A57, A58 e A60). Também deve incluir o seguinte:
  - (a) solicitação de que o auditor do componente, conhecendo o contexto em que a equipe encarregada do trabalho do grupo utilizará o seu trabalho, confirme que ele cooperará com a equipe encarregada do trabalho do grupo (ver item A59);
  - (b) exigências éticas que são relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, as exigências de independência;
  - (c) no caso de auditoria ou revisão das informações contábeis dos componentes, a materialidade do componente (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de operações, saldos contábeis ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais para as demonstrações contábeis do grupo;
  - (d) riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações contábeis do grupo, decorrentes de fraude ou erro, que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar ao auditor do componente que comunique tempestivamente quaisquer outros riscos significativos de

distorções relevantes identificados nas demonstrações contábeis do grupo, decorrentes de fraude ou erro, no componente, e as respostas do auditor do componente para tais riscos;

- (e) lista de partes relacionadas elaborada pela administração do grupo e quaisquer outras partes relacionadas de que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha conhecimento. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar ao auditor do componente que comunique tempestivamente às partes relacionadas não identificadas anteriormente pela administração do grupo ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar se deve ou não identificar tais partes relacionadas adicionais aos outros auditores de componente.

41. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar que o auditor do componente comunique assuntos relevantes para a sua conclusão no que se refere à auditoria do grupo. Tal comunicação deve incluir (ver item A60):

- (a) se o auditor do componente concordou com as exigências éticas que são relevantes para a auditoria do grupo, inclusive independência e competência profissional;
- (b) se o auditor do componente concordou com as exigências da equipe encarregada do trabalho do grupo;
- (c) identificação das informações contábeis do componente sobre as quais o auditor esteja fazendo o relatório;
- (d) informações sobre casos de não conformidade (*non-compliance*) com leis e regulamentos que poderiam dar origem a uma distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo;
- (e) lista de distorções não corrigidas nas informações contábeis do componente (essa lista não precisa incluir distorções que estejam abaixo do limite para distorções claramente triviais comunicadas pela equipe encarregada do trabalho do grupo (ver item 40(c)));
- (f) indicadores de possível tendenciosidade da administração;
- (g) descrição de quaisquer deficiências significativas identificadas nos controles internos no nível de componente;
- (h) outros assuntos significativos que o auditor do componente comunicou ou espera comunicar aos responsáveis pela governança do componente, incluindo fraude ou suspeita de fraude envolvendo a administração do componente, empregados com funções relevantes nos controles internos em nível de componente ou outros, quando a fraude resultou em distorção relevante das informações contábeis do componente;
- (i) quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a auditoria do grupo ou que o auditor do componente deseje chamar a atenção da equipe encarregada do trabalho do grupo, incluindo exceções mencionadas nas representações formais que o auditor do componente solicitou à administração do componente; e
- (j) constatações em termos gerais, conclusões ou relatório do auditor do componente.

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

Avaliação da comunicação do auditor do componente e a adequação de seu trabalho

42. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a comunicação do auditor do componente (ver item 41) e também:

- (a) discutir assuntos significativos resultantes dessa avaliação junto ao auditor do componente, à administração do componente ou do grupo, quando apropriado; e

(b) determinar se é necessário rever outras partes importantes da documentação de auditoria do auditor do componente (ver item A61).

43. Se a equipe encarregada do trabalho do grupo concluir que o trabalho do auditor do componente é insuficiente, ela deve determinar quais procedimentos adicionais devem ser executados e se estes devem ser executados pelo auditor do componente ou por ela mesma.

#### Suficiência e adequação da evidência de auditoria

44. Exige-se que o auditor obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, possibilitando que o auditor obtenha conclusões razoáveis para fundamentar sua opinião (como definido no item 17 da NBC TA 200). A equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se evidência de auditoria apropriada e suficiente foi obtida com os processos de auditoria executados no processo de consolidação e no trabalho executado pela equipe encarregada do trabalho do grupo e pelos auditores do componente sobre as informações contábeis dos componentes, nos quais se baseia a opinião de auditoria do grupo (ver item A62).

45. O sócio encarregado do trabalho do grupo deve avaliar o efeito sobre a opinião de auditoria do grupo de quaisquer distorções não corrigidas (identificadas pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou comunicadas pelos auditores de componentes) e quaisquer casos em que tenha havido inabilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item A63).

#### **Comunicação com a administração do grupo e os responsáveis pela governança do grupo**

##### Comunicação com a administração do grupo

46. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar quais as deficiências identificadas nos controles internos a serem comunicadas aos responsáveis pela governança do grupo e à administração do grupo, de acordo com a NBC TA 265. Para atender a essa determinação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar:

(a) deficiências nos controles internos abrangentes no nível do grupo que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado;

(b) deficiências nos controles internos que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado nos controles internos dos componentes; e

(c) deficiências nos controles internos que os auditores de componentes tenham levado ao conhecimento da equipe encarregada do trabalho do grupo.

47. Se for identificada fraude pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou se for levada ao seu conhecimento pelo auditor do componente (ver item 41(h)), ou ainda se as informações indicarem que pode existir fraude, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar, tempestivamente, ao nível apropriado da administração do grupo, a fim de informar aos que têm responsabilidade primária de prevenir e detectar fraude de assuntos relevantes, como parte de suas responsabilidades (ver item A64).

48. Pode ser requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis desse componente. Nesse caso, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar à administração do grupo que informe a administração do componente qualquer assunto que a equipe encarregada do trabalho do grupo venha a ter conhecimento e que possa ser significativo para as demonstrações contábeis

do componente, mas que a administração do componente possa não ter conhecimento. Se a administração do grupo recusar-se a comunicar o assunto à administração do componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve discuti-lo com os responsáveis pela governança do grupo. Se o assunto continuar sem solução, a equipe encarregada do trabalho do grupo, sujeita às considerações de confidencialidade legal e profissional, deve considerar se deve aconselhar o auditor do componente a não emitir o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do componente até o assunto ser solucionado (ver item A65).

#### Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo

49. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar os seguintes assuntos aos responsáveis pela governança do grupo, além daqueles exigidos pela NBC TA 260 - Comunicação com os Responsáveis pela Governança e outras normas de auditoria (ver item A66):
- (a) uma visão geral do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações contábeis dos componentes;
  - (b) uma visão geral da natureza do seu planejado envolvimento no trabalho a ser executado pelos auditores de componente sobre as informações contábeis dos componentes significativos;
  - (c) os casos em que, na sua avaliação do trabalho do auditor do componente, deu origem a uma preocupação sobre a qualidade do trabalho desse auditor;
  - (d) quaisquer limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo pode ter sido restringido;
  - (e) fraude ou suspeita de fraude que envolva a administração do grupo, a administração do componente, empregados que tenham funções relevantes nos controles abrangentes no nível do grupo ou outros em que a fraude tenha resultado em distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo.

#### Documentação

50. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve incluir na documentação de auditoria os seguintes assuntos, como mencionado nos itens de 8 a 11 e A6 da NBC TA 230 – Documentação de Auditoria:
- (a) análise dos componentes, indicando aqueles que são significativos e o tipo de trabalho executado sobre as informações contábeis deles;
  - (b) natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes nos componentes significativos, incluindo, quando aplicável, a revisão pela equipe encarregada do trabalho do grupo das partes relevantes da documentação de auditoria e das conclusões nelas baseadas;
  - (c) comunicações escritas entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente a respeito das exigências feitas por ela.

#### Aplicação e outros materiais explicativos

##### Componente sujeito à auditoria por lei, regulamentação ou outra razão (ver item 3)

- A1. Fatores que podem afetar a decisão da equipe encarregada do trabalho do grupo quanto a usar ou não um trabalho de auditoria exigido por lei, regulamento ou outra razão, para fornecer evidência de auditoria para a auditoria do grupo, podem incluir os seguintes:
- diferenças entre a estrutura de relatório financeiro aplicável na elaboração das demonstrações contábeis do componente e a aplicada na elaboração das demonstrações contábeis do grupo;
  - diferenças entre as normas de auditoria e outras normas aplicadas pelo auditor do componente com aquelas aplicadas na auditoria das demonstrações contábeis do grupo;
  - se a auditoria das demonstrações contábeis do componente será finalizada a tempo de cumprir o cronograma de informação contábil e financeira do grupo.

## Definições

Componente (ver item 9(a))

- A2. A estrutura do grupo afeta a maneira como os componentes são identificados. Por exemplo, o sistema de relatórios contábeis do grupo pode estar baseado em estrutura organizacional que forneça informações contábeis elaboradas pela controladora e uma ou mais subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou investidas, contabilizados pelo método de equivalência patrimonial ou de custo; por escritório central e uma ou mais divisões ou filiais; ou por uma combinação de ambos. Alguns grupos, porém, podem organizar seu sistema de relatórios contábeis por função, processo, produto ou serviço (por grupos de produtos ou serviços) ou, ainda, localidades geográficas. Nesses casos, a entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou componente elabora informações contábeis que são incluídas nas demonstrações contábeis do grupo podem ser uma função, processo, produto ou serviço (grupo de produtos ou serviços) ou localidade geográfica.
- A3. Podem existir vários níveis de componentes dentro do sistema de relatórios contábeis do grupo, caso em que pode ser mais apropriado identificar componentes em certos níveis de combinação ao invés de individualmente.
- A4. Componentes agregados em certo nível podem constituir um componente (por exemplo, subgrupo) para os fins da auditoria do grupo; contudo, tal componente também pode elaborar demonstrações contábeis desse subgrupo que incorporem as informações contábeis dos componentes que compõem o subgrupo.

Esta Norma, portanto, pode ser aplicada por diferentes sócios e equipes de trabalho para diferentes subgrupos dentro de grupo maior.

Componente significativo (ver item 9(m))

- A5. À medida que financeiramente aumenta a importância do componente, os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo geralmente aumentam. A equipe encarregada do trabalho do grupo pode aplicar uma porcentagem a um referencial escolhido (benchmark) para auxiliar na identificação de componentes que sejam individualmente importantes. Identificar um referencial e determinar uma porcentagem a ser aplicada a ele envolve o exercício de julgamento profissional. Dependendo da natureza e das circunstâncias do grupo, referenciais apropriados podem incluir os ativos, passivos, fluxos de caixa, lucro ou faturamento do grupo. Por exemplo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode considerar que os componentes que excedam o referencial escolhido em 15% são

componentes significativos. Uma porcentagem maior ou menor, porém, pode ser considerada apropriada nas circunstâncias.

- A6. A equipe encarregada do trabalho do grupo também pode identificar um componente como tendo probabilidade de incluir riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo por causa de sua natureza ou circunstâncias específicas (isto é, riscos que exijam considerações especiais de auditoria, como mencionado nos itens 28 e 29 da NBC TA 315). Por exemplo, um componente poderia ser responsável por operações de câmbio do grupo e, assim, expor o grupo a risco significativo de distorção relevante, embora esse componente não tenha importância financeira individual para o grupo.

Auditor do componente (ver item 9(b))

- A7. O membro da equipe encarregada do trabalho do grupo pode realizar trabalhos sobre as informações contábeis de um componente para a auditoria do grupo por solicitação da equipe encarregada do trabalho do grupo. Quando for este o caso, esse membro da equipe de trabalho também é considerado auditor do componente.

### **Responsabilidade** (ver item 11)

- A8. Embora os auditores de componentes possam realizar trabalhos sobre as informações contábeis dos componentes para a auditoria do grupo e, como tais, serem responsáveis pelas suas constatações, conclusões ou opiniões globais, o sócio encarregado do trabalho do grupo ou a firma do sócio encarregado do trabalho do grupo é responsável pela opinião de auditoria do grupo.
- A9. Quando o relatório de auditoria do grupo é ressalvado, porque a equipe encarregada do trabalho do grupo não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação às informações contábeis para um ou mais componentes, o parágrafo base para opinião com ressalva, no relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do grupo, descreve as razões para essa inabilidade sem se referir ao auditor do componente, a menos que tal referência seja necessária para uma explicação apropriada das circunstâncias, como mencionado no item 20 da NBC TA 705.

### **Aceitação e continuidade**

Obtenção de entendimento na etapa de aceitação ou continuidade (ver item 12)

- A10. No caso de novo trabalho, o entendimento do grupo, de seus componentes e dos ambientes, pela equipe encarregada do trabalho do grupo, pode ser obtido a partir de:
- informações fornecidas pela administração do grupo;
  - comunicação com a administração do grupo; e
  - quando aplicável, comunicação com a equipe anterior encarregada do trabalho do grupo, a administração dos componentes ou os auditores dos componentes.
- A11. O entendimento da equipe encarregada do trabalho do grupo pode incluir assuntos, tais como:
- estrutura do grupo, incluindo a estrutura legal e organizacional (isto é, como o sistema de relatórios contábeis e financeiros do grupo é organizado);
  - atividades de negócios dos componentes que são significativas para o grupo, incluindo os ambientes regulatório, econômico e político do setor em que essas atividades ocorrem;

- uso de organizações de serviços, inclusive centros de serviços compartilhados (shared services);
- descrição dos controles abrangentes no nível do grupo;
- complexidade do processo de consolidação;
- se os auditores de componente que não são da firma ou da rede de firmas do sócio encarregado do trabalho do grupo realizarão trabalhos sobre as informações contábeis de qualquer um dos componentes e a justificativa para indicar mais de um auditor;
- se a equipe encarregada do trabalho do grupo:
  - terá acesso irrestrito aos responsáveis pela governança, à administração do grupo e do componente, informações do componente e dos auditores de componente (incluindo a documentação relevante de auditoria pretendida pela equipe encarregada do trabalho do grupo); e
  - será capaz de realizar os trabalhos necessários sobre as informações contábeis dos componentes.

A12. No caso de continuidade de trabalho, a habilidade da equipe encarregada do trabalho do grupo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente pode ser afetada por mudanças significativas, como por exemplo:

- mudanças na estrutura do grupo (isto é, aquisições, alienações, reorganizações ou mudanças na maneira como o sistema de relatórios contábeis e financeiros do grupo é organizado);
- mudanças nos negócios de algum dos componentes que são significativos para o grupo;
- mudanças na composição dos responsáveis pela governança do grupo, de sua administração ou de membros-chave na administração dos componentes significativos;
- preocupações que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha no que se refere à integridade e competência da administração do grupo ou de componentes;
- mudanças nos controles abrangentes no nível do grupo;
- mudanças na estrutura de relatório financeiro aplicável.

Expectativa de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 13)

A13. Um grupo pode ser composto apenas de componentes não considerados significativos. Nessas circunstâncias, o sócio encarregado do trabalho do grupo pode esperar ser razoável obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, para fundamentar a opinião da auditoria de grupo, se a equipe encarregada do trabalho do grupo puder:

- (a) realizar trabalhos sobre as informações contábeis de alguns desses componentes; e
- (b) envolver-se no trabalho executado pelos auditores de componente sobre as informações contábeis desses outros componentes, na extensão necessária, para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Acesso a informações (ver item 13)

A14. O acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo às informações pode ser restringido por circunstâncias que podem não ser superadas pela administração do grupo, por exemplo, leis relativas à confidencialidade e privacidade de dados, ou recusa, pelo auditor do componente

de acesso à documentação relevante de auditoria pretendida pela equipe encarregada do trabalho do grupo. O acesso também pode ser restringido pela administração do grupo.

- A15. Quando o acesso a informações é restringido pelas circunstâncias, a equipe encarregada do trabalho do grupo ainda pode ser capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente; contudo, isto é menos provável à medida que aumenta a importância do componente. Por exemplo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode não ter acesso aos responsáveis pela governança, administração ou ao auditor (incluindo a documentação relevante de auditoria pretendida pela equipe encarregada do trabalho do grupo) do componente que é contabilizado pelo método de equivalência patrimonial. Se o componente não for significativo e se a equipe encarregada do trabalho do grupo tiver o conjunto completo de demonstrações contábeis do componente, inclusive o relatório do auditor a respeito delas, e tiver acesso a informações mantidas pela administração do grupo em relação a esse componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode concluir que essa informação constitui evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação a esse componente. Se o componente for significativo, porém, a equipe encarregada do trabalho do grupo não é capaz de cumprir as exigências desta Norma que são relevantes para as circunstâncias da auditoria do grupo. Por exemplo, a equipe encarregada do trabalho do grupo não é capaz de cumprir as exigências dos itens 30 e 31 de estar envolvida no trabalho do auditor do componente. A equipe encarregada do trabalho do grupo não é capaz, portanto, de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para aquele componente. O efeito da inabilidade da equipe encarregada do trabalho do grupo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente é considerado nos termos da NBC TA 705.
- A16. A equipe encarregada do trabalho do grupo não é capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente se a administração do grupo restringir o seu acesso ou do auditor do componente às informações de um componente significativo.
- A17. Embora a equipe encarregada do trabalho do grupo possa ser capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, se as restrições mencionadas no A16 estiverem relacionadas com componente considerado não significativo, a razão para a restrição pode afetar a opinião de auditoria do grupo. Por exemplo, pode afetar a confiabilidade das respostas da administração do grupo às indagações e as representações da administração do grupo à equipe encarregada do trabalho do grupo.
- A18. Leis ou regulamentos podem proibir o sócio encarregado do trabalho do grupo de declinar ou renunciar ao trabalho. Além disso, no setor público, a opção de declinar ou renunciar ao trabalho pode não ser válida para o auditor por causa da natureza do contrato de auditoria ou considerações de interesse público. Nestas circunstâncias, esta Norma ainda se aplica à auditoria do grupo e o efeito da inabilidade da equipe encarregada do trabalho do grupo em obter evidência de auditoria apropriada e suficiente é considerado nos termos da NBC TA 705.
- A19. O Apêndice 1 contém um exemplo de relatório de auditoria com ressalva, baseado na inabilidade da equipe encarregada do trabalho do grupo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, em relação a um componente significativo contabilizado pelo método de equivalência patrimonial, o qual, no julgamento da equipe encarregada do trabalho do grupo, o efeito é relevante, mas não disseminado.

Termos de trabalho (ver item 14)

A20. Os termos do trabalho identificam a estrutura de relatório contábil aplicável, como mencionado no item 8 da NBC TA 210. Assuntos adicionais podem ser incluídos nas instruções do trabalho de auditoria de grupo, tais como o fato de que:

- a comunicação entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componentes deve ser irrestrita na medida do possível, de acordo com lei ou regulamento;
- comunicações importantes entre os auditores de componente e os responsáveis pela governança do componente, inclusive comunicações sobre deficiências significativas nos controles internos, devem ser comunicadas também à equipe encarregada do trabalho do grupo;
- comunicações importantes entre as autoridades reguladoras e os componentes, relativas a assuntos sobre relatórios contábeis devem ser comunicados à equipe encarregada do trabalho do grupo;
- na medida em que a equipe encarregada do trabalho do grupo considerar necessário, deveria ser permitido:
  - acesso às informações dos componentes, aos responsáveis pela sua governança, à administração e aos auditores de componente (incluindo documentação relevante de auditoria pretendida pela equipe encarregada do trabalho do grupo); e
  - realizar trabalhos ou solicitar que o auditor do componente execute trabalho sobre as informações contábeis dos componentes.

A21. Restrições impostas:

- ao acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo a informações de componentes, aos responsáveis pela sua governança, administração, ou aos auditores de componente (incluindo documentação relevante de auditoria pretendida pela equipe encarregada do trabalho do grupo); ou
- ao trabalho a ser executado sobre as informações contábeis dos componentes, após a aceitação do trabalho de auditoria de grupo pelo sócio encarregado do trabalho do grupo, constituem uma inabilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que podem afetar a opinião de auditoria do grupo. Em circunstâncias excepcionais, pode até mesmo, levar à renúncia do trabalho, onde a renúncia for possível sob a lei e a regulamentação aplicáveis.

**Estratégia global de auditoria e plano de auditoria** (ver item 16)

A22. A revisão da estratégia global de auditoria e do plano de auditoria do grupo pelo sócio encarregado do trabalho do grupo é parte importante do cumprimento da responsabilidade do sócio encarregado do trabalho do grupo pela direção do trabalho de auditoria de grupo.

**Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes**

Assuntos a respeito dos quais a equipe encarregada do trabalho do grupo obtém entendimento (ver item 17)

A23. A NBC TA 315 contém orientação sobre assuntos que o auditor pode considerar ao obter entendimento de fatores da indústria, regulamentares e outros fatores externos que afetam a entidade, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável, a natureza da entidade, objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados, bem como a medição e a revisão do desempenho das operações da entidade, como mencionado nos itens de A17 a A41 da NBC

TA 315. O Apêndice 2 desta NBC TA contém orientação sobre assuntos específicos de um grupo, inclusive o processo de consolidação.

Instruções emitidas pela administração do grupo aos componentes (ver item 17)

A24. Para conseguir uniformidade e comparabilidade das informações contábeis, a administração do grupo normalmente emite instruções para os componentes. Tais instruções especificam as exigências para as informações contábeis dos componentes a serem incluídas nas demonstrações contábeis do grupo e muitas vezes incluem manuais de procedimentos para gerar informação contábil e um pacote de relatórios (*reporting package*). Um pacote de relatórios geralmente é composto de formulários-padrão para a obtenção de informações contábeis para inclusão nas demonstrações contábeis do grupo. Os pacotes de relatórios geralmente não assumem a forma de demonstrações contábeis completas elaboradas e apresentadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A25. As instruções geralmente abrangem:

- políticas contábeis a serem aplicadas;
- exigências estatutárias (ou legais) e outras exigências de divulgação aplicáveis às demonstrações contábeis do grupo, incluindo:
  - identificação dos segmentos e relatórios por segmentos;
  - relacionamentos e transações com partes relacionadas;
  - transações intragrupo e lucros não realizados;
  - saldos contábeis intragrupo; e
- cronograma de apresentação e divulgação das demonstrações contábeis do grupo.

A26. O entendimento das instruções pela equipe encarregada do trabalho do grupo pode incluir o seguinte:

- clareza e praticidade das instruções para elaborar o pacote de relatórios.
- se as instruções:
  - descrevem apropriadamente as características da estrutura de relatório financeiro aplicável;
  - proporcionam informações para divulgações que são suficientes para cumprir as exigências da estrutura de relatório contábil aplicável, por exemplo, divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas e informações por segmentos;
  - possibilitam a identificação de ajustes de consolidação, por exemplo, transações intragrupo, lucros não realizados e saldos contábeis intragrupo; e
  - permitem a aprovação das informações contábeis pela administração do componente.

Fraude (ver item 17)

A27. Exige-se que o auditor identifique e avalie os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude e que planeje e implemente respostas apropriadas para os riscos avaliados, de acordo com a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. As informações usadas para identificar os riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo devido à fraude podem incluir o seguinte:

- avaliação, pela administração do grupo, dos riscos de que suas demonstrações contábeis possam ser distorcidas de maneira relevante como resultado de fraude;
- processo da administração do grupo para identificar e responder aos riscos de fraude no grupo, inclusive quaisquer riscos específicos de fraude identificados pela administração do grupo, ou saldos contábeis, classes de transações ou divulgações para as quais, o risco de fraude seja provável;
- se há componentes específicos para os quais, o risco de fraude é provável;
- como os responsáveis pela governança do grupo monitoram o processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude no grupo e os controles que o grupo estabeleceu para mitigar esses riscos;
- respostas dos responsáveis pela governança, administração e auditoria interna do grupo (e, se considerado apropriado, pela administração dos componentes, auditores de componentes e outros) às indagações da equipe encarregada do trabalho do grupo para determinar se têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude que afetem o componente ou o grupo.

Discussão entre os membros da equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente, quanto aos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo, inclusive riscos de fraude (ver item 17)

A28. Exige-se que os membros-chave da equipe encarregada do trabalho discutam a suscetibilidade da entidade à distorção relevante nas demonstrações contábeis devido à fraude ou erro, enfatizando especificamente os riscos decorrentes de fraude. Na auditoria de grupo, essas discussões também podem incluir os auditores dos componentes (vide item 15 da NBC TA 240 e item 10 da NBC TA 315). A determinação, pelo sócio encarregado do trabalho do grupo, de quem deve participar das discussões, de como e quando elas devem ocorrer e de sua extensão é afetada por fatores como experiência anterior com o grupo.

A29. As discussões oferecem a oportunidade de:

- compartilhar o conhecimento dos componentes e seus ambientes, inclusive controles abrangentes no nível do grupo;
- trocar informações sobre os riscos de negócio dos componentes ou do grupo;
- trocar idéias a respeito de como e onde as demonstrações contábeis podem ser suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude ou erro, como a administração do grupo e a administração dos componentes poderiam perpetrar e ocultar informações contábeis fraudulentas e como os ativos dos componentes poderiam ser apropriados indevidamente;
- identificar práticas seguidas pela administração do grupo ou componentes que possam ser tendenciosas ou projetadas para "maquiar" resultados que possam levar a uma informação contábil fraudulenta, por exemplo, práticas de reconhecimento de receita que não cumpram com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- considerar fatores externos e internos que afetem o grupo e que possam criar incentivo ou pressão para que a administração do grupo, a administração do componente ou outros cometam fraude, que forneçam a oportunidade de perpetração de fraude ou que indiquem cultura ou ambiente que permitam à administração do grupo, à administração do componente, ou outros, racionalizar e envolver-se com fraude;
- considerar o risco de que a administração do grupo ou de componente possa burlar os controles;

- considerar se são usadas políticas contábeis uniformes para a elaboração das informações contábeis dos componentes para as demonstrações contábeis do grupo e, onde não forem usadas, como as diferenças nas políticas contábeis são identificadas e ajustadas (quando exigido pela estrutura de relatório financeiro aplicável);
- discutir fraude que tenha sido identificada nos componentes ou informações que indiquem existência de fraude em componente;
- compartilhar informações que possam indicar não cumprimento a leis ou regulamentos nacionais, por exemplo, pagamentos de suborno e práticas inapropriadas de preço de transferência.

Fatores de risco (ver item 18)

A30. O Apêndice 3 apresenta exemplos de condições que, individual ou conjuntamente, podem indicar riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, inclusive riscos de fraude.

Avaliação de riscos (ver item 18)

A31. A avaliação pela equipe encarregada do trabalho do grupo dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, no nível do grupo, baseia-se em informações, como as seguintes:

- informações obtidas a partir do entendimento do grupo, seus componentes e do processo de consolidação, incluindo evidência de auditoria obtida ao avaliar o planejamento e a implementação de controles abrangentes no nível do grupo e controles que são relevantes para a consolidação;
- informações obtidas dos auditores de componentes.

**Entendimento sobre os auditores de componente** (ver itens 19 e 20)

A32. A equipe encarregada do trabalho do grupo obtém entendimento sobre o auditor do componente apenas quando ela planeja solicitar ao auditor do componente que execute trabalho sobre as informações contábeis do componente para a auditoria do grupo. Por exemplo, não é necessário obter entendimento sobre os auditores desses componentes para os quais a equipe encarregada do trabalho do grupo planeja executar procedimentos analíticos apenas no nível do grupo.

Procedimentos da equipe encarregada do trabalho do grupo para obter entendimento sobre o auditor do componente e das fontes para a evidência de auditoria (ver item 19)

A33. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos da equipe encarregada do trabalho do grupo para obter entendimento sobre o auditor do componente são afetados por fatores como a experiência prévia com o auditor do componente ou o conhecimento deste e o grau em que a equipe encarregada do trabalho do grupo e o auditor do componente estão sujeitos a políticas e procedimentos comuns, por exemplo:

- se a equipe encarregada do trabalho do grupo e o auditor do componente compartilham:
  - políticas e procedimentos comuns para realizar o trabalho (por exemplo, metodologias de auditoria);
  - políticas e procedimentos comuns de controle de qualidade; ou

- políticas e procedimentos comuns de monitoramento;
- a consistência ou similaridade de:
  - leis e regulamentos ou sistema legal;
  - supervisão profissional, disciplina e asseguração de qualidade externa;
  - educação e treinamento;
  - organizações e padrões profissionais;
  - linguagem e cultura.

A34. Esses fatores interagem e não são mutuamente excludentes. Por exemplo, a extensão dos procedimentos da equipe encarregada do trabalho do grupo para obter entendimento do auditor do componente A, que aplica políticas consistentes, procedimentos de controle e monitoramento comuns, uma metodologia de auditoria comum e que opera na mesma jurisdição que o sócio encarregado do trabalho do grupo, pode ser menor que a extensão dos procedimentos da equipe encarregada do trabalho do grupo para obter entendimento do auditor do componente B, que não está aplicando políticas consistentes, procedimentos de controle de qualidade e monitoramento comuns, uma metodologia de auditoria comum e opera em jurisdição estrangeira. A natureza dos procedimentos executados em relação aos auditores dos Componentes A e B também podem ser diferentes.

A35. A equipe encarregada do trabalho do grupo pode obter entendimento sobre o auditor do componente de várias maneiras. No primeiro ano de envolvimento do auditor do componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode, por exemplo:

- avaliar os resultados do sistema de monitoramento do controle de qualidade quando a equipe encarregada do trabalho do grupo e o auditor do componente são de firma ou rede que operam sob políticas e procedimentos de monitoramento comuns (item 54 da NBC PA 01, que trata do controle de qualidade da firma de auditoria independente);
- visitar o auditor do componente para discutir os assuntos no item 19(a) a (c);
- solicitar ao auditor do componente que confirme os assuntos mencionados no item 19(a) a (c) por escrito. O Apêndice 4 contém um exemplo de confirmações do auditor do componente;
- solicitar ao auditor do componente que preencha questionários sobre os assuntos do item 19(a) a (c);
- questionar a respeito do auditor do componente com colegas na firma do sócio encarregado do trabalho do grupo ou com terceiro de boa reputação, que tenha conhecimento do auditor do componente; ou
- obter confirmação do órgão ou dos órgãos profissionais aos quais o auditor pertence, das autoridades pelas quais o auditor do componente é registrado ou outros terceiros. Em anos subsequentes, o entendimento do auditor do componente pode basear-se na experiência anterior da equipe encarregada do trabalho do grupo com o auditor do componente. A equipe encarregada do trabalho do grupo pode solicitar ao auditor do componente que confirme se algum assunto em relação aos assuntos listados no item 19(a) a (c) mudou em relação ao ano anterior.

A36. Quando forem estabelecidos órgãos independentes de supervisão para supervisionar a profissão de auditoria e monitorar a qualidade dos trabalhos, o conhecimento do ambiente regulatório pode ajudar a equipe encarregada do trabalho do grupo na avaliação da

independência e competência do auditor do componente. Informações a respeito do ambiente regulatório podem ser obtidas do auditor do componente ou fornecidas pelos órgãos independentes de supervisão.

Exigências éticas relevantes para a auditoria de grupo (ver item 19(a))

A37. Ao realizar trabalho sobre as informações contábeis para a auditoria de grupo, o auditor do componente está sujeito a exigências éticas que são relevantes para a auditoria do grupo. Tais exigências podem ser diferentes ou adicionais às que se aplicam ao auditor do componente quando da execução de auditoria para atender ao requerido pela jurisdição do auditor do componente. A equipe encarregada do trabalho do grupo, portanto, obtém entendimento se o auditor do componente entende e cumprirá às exigências éticas que são relevantes para a auditoria de grupo, em grau suficiente para cumprir a responsabilidade do auditor na auditoria do grupo.

Competência profissional do auditor do componente (ver item 19(b))

A38. O entendimento da competência profissional do auditor do componente pela equipe encarregada do trabalho do grupo pode incluir se o auditor do componente:

- possui entendimento de normas de auditoria e outras normas aplicáveis à auditoria do grupo que seja suficiente para cumprir a responsabilidade do auditor do componente na auditoria do grupo;
- possui habilidades especiais (por exemplo, conhecimento específico da indústria) necessárias para a execução do trabalho sobre as informações contábeis do componente específico; e
- quando relevante, possui entendimento da estrutura de relatório financeiro aplicável que seja suficiente para cumprir a responsabilidade do auditor do componente na auditoria do grupo (instruções emitidas pela administração do grupo para os componentes muitas vezes descrevem as características da estrutura de relatório financeiro aplicável).

Aplicação do entendimento sobre o auditor do componente pela equipe encarregada do trabalho do grupo (ver itens 19 e 20)

A39. A equipe encarregada do trabalho do grupo não pode ignorar o fato de que o auditor do componente não seja independente, mesmo que ela esteja envolvida no trabalho do auditor do componente ou realize avaliação adicional de riscos ou procedimentos adicionais de auditoria sobre as informações contábeis do componente.

A40. Contudo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode ser capaz de ignorar preocupações não tão sérias a respeito da competência profissional do auditor do componente (por exemplo, falta de conhecimento específico da indústria) ou o fato de que o auditor do componente não atue em um ambiente que supervisione ativamente os auditores, envolvendo-se no trabalho do auditor do componente, executando avaliações de riscos ou procedimentos adicionais de auditoria sobre as informações contábeis do componente.

A41. Quando lei ou regulamento proíbe o acesso a partes relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode solicitar ao auditor do componente que supere isto elaborando memorando que abranja as informações relevantes.

**Materialidade** (ver itens 21 a 23)

A42. Como descrito no item 10 da NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, exige-se que o auditor:

(a) ao estabelecer a estratégia global de auditoria, determine:

(i) materialidade para as demonstrações contábeis como um todo; e

(ii) se, nas circunstâncias específicas da entidade, pode-se esperar que haja classes particulares de transações, saldos contábeis e divulgações para as quais distorções de valores abaixo da materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis, o nível ou níveis de materialidade a serem aplicados a essas classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações;

(b) determine a materialidade para execução da auditoria.

No contexto da auditoria de grupo, a materialidade é estabelecida para as demonstrações contábeis como um todo e para as informações contábeis dos componentes. A materialidade para as demonstrações contábeis do grupo como um todo é usada quando se define a estratégia global de auditoria para o grupo.

A43. Para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detectadas nas demonstrações contábeis do grupo exceda a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo, a materialidade dos componentes é estabelecida abaixo da materialidade para as demonstrações contábeis do grupo como um todo. Podem ser estabelecidas materialidades diferentes, para diferentes componentes. A materialidade do componente não precisa ser uma parcela aritmética da materialidade das demonstrações contábeis do grupo como um todo e, conseqüentemente, o somatório das materialidades dos diferentes componentes pode exceder a materialidade das demonstrações contábeis do grupo como um todo. A materialidade do componente é usada quando se define a estratégia global de auditoria para um componente.

A44. A materialidade do componente é determinada para os componentes cujas informações contábeis serão auditadas ou revisadas como parte da auditoria do grupo, em conformidade com os itens 26, 27(a) e 29. A materialidade do componente é usada pelo auditor dos componentes para avaliar se as distorções detectadas e não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto.

A45. O limite para distorções é determinado, em adição a materialidade dos componentes. Distorções identificadas nas informações contábeis do componente que estejam acima do limite para distorções são comunicadas à equipe encarregada do trabalho do grupo.

A46. No caso de auditoria das informações contábeis de um componente, o auditor do componente (ou a equipe encarregada do trabalho do grupo) determina a materialidade para execução da auditoria do componente. Isso é necessário para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que o conjunto das distorções não corrigidas e não detectadas nas informações contábeis do componente não exceda a materialidade do componente. Na prática, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode estabelecer a materialidade do componente nesse nível inferior. Quando esse é o caso, o auditor do componente usa a materialidade do componente com o propósito de avaliar os riscos de distorção relevante das informações contábeis do componente e de planejar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados, bem como para avaliar se as distorções detectadas são relevantes individualmente ou em conjunto.

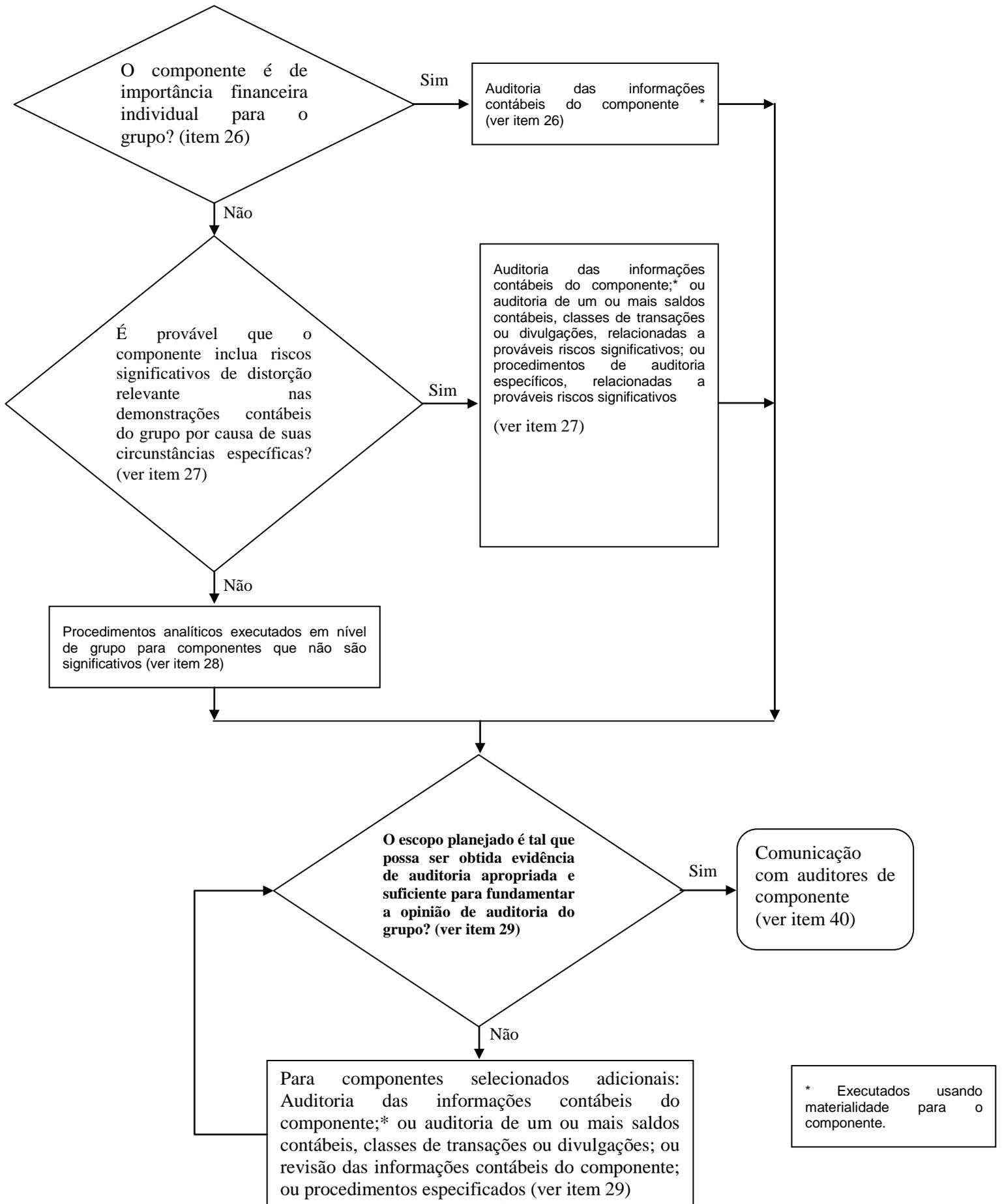
**Resposta aos riscos avaliados** (ver itens 24 e 25)

Determinação do tipo de trabalho a ser executado nas informações contábeis dos componentes (ver itens 26 e 27)

A47. A determinação pela equipe encarregada do trabalho do grupo do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações contábeis do componente e seu envolvimento no trabalho do auditor do componente é afetada:

- (a) pela importância do componente;
- (b) pelos riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações contábeis do grupo;
- (c) pela avaliação da equipe encarregada do trabalho do grupo, do planejamento dos controles abrangentes no nível do grupo e se eles foram implementados ou não; e
- (d) pelo entendimento que a equipe encarregada do trabalho do grupo tem sobre o auditor do componente. O diagrama mostra como a importância do componente afeta a determinação do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações contábeis do componente pela equipe encarregada do trabalho do grupo.

VER A SEGUIR FLUXOGRAMA DECISÓRIO SOBRE O COMPONENTE



Componente significativo (ver item 27(b) e (c))

A48. A equipe encarregada do trabalho do grupo pode identificar um componente como significativo porque é provável que esse componente inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas. Nesse caso, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode ser capaz de identificar os saldos contábeis, classes de transações ou divulgações afetadas pelos prováveis riscos significativos. Quando for este o caso, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode decidir executar ou solicitar ao auditor do componente que execute a auditoria apenas desses saldos contábeis, classes de transações ou divulgações. Por exemplo, na situação descrita no item A6, o trabalho sobre as informações contábeis do componente pode se limitar a uma auditoria dos saldos contábeis, classes de transações e divulgações afetadas pelas negociações de câmbio desse componente. Quando a equipe encarregada do trabalho do grupo solicita ao auditor do componente que execute a auditoria de um ou mais saldos contábeis, classes de transações ou divulgações específicas, a comunicação da equipe encarregada do trabalho do grupo (ver item 40) leva em conta o fato de que muitos itens das demonstrações contábeis são inter-relacionados.

A49. A equipe encarregada do trabalho do grupo pode planejar procedimentos de auditoria que respondam a um provável risco significativo de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo. Por exemplo, no caso de provável risco significativo de obsolescência de estoque, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode executar ou solicitar que o auditor do componente execute, procedimentos de auditoria específicos sobre a avaliação do estoque em um componente que detém grande volume de estoque potencialmente obsoleto, mas que, por outro lado, não é significativo.

Componente não significativo (ver itens 28 e 29)

A50. Dependendo das circunstâncias do trabalho, as informações contábeis dos componentes podem ser agregadas em vários níveis para fins dos procedimentos analíticos. Os resultados dos procedimentos analíticos corroboram as conclusões da equipe encarregada do trabalho do grupo de que não há riscos relevantes nas informações contábeis agregadas dos componentes que não são significativos.

A51. A decisão da equipe encarregada do trabalho do grupo a respeito de quantos componentes selecionar em conformidade com o item 29, quais componentes selecionar e o tipo de trabalho a ser executado sobre as informações contábeis dos componentes individuais selecionados pode ser afetada por fatores, como os seguintes:

- a extensão da evidência de auditoria que se espera obter sobre as informações contábeis dos componentes significativos;
- se o componente foi recém constituído ou adquirido;
- se ocorreram mudanças significativas no componente;
- se a auditoria interna executou trabalho no componente e qualquer efeito desse trabalho sobre a auditoria do grupo;
- se os componentes aplicam sistemas e processos em comum;
- a eficácia operacional dos controles abrangentes no nível do grupo;
- flutuações anormais identificadas pelos procedimentos analíticos executados no nível de grupo;

- a importância financeira individual ou o risco atribuído ao componente em comparação com outros componentes nesta categoria;
- se o componente está sujeito a auditoria exigida por lei, regulamento ou outra razão. Incluir um elemento de imprevisibilidade na seleção dos componentes dessa categoria pode aumentar a probabilidade de identificação de distorção relevante das informações contábeis dos componentes. A seleção dos componentes muitas vezes é modificada em bases cíclicas.

A52. A revisão das informações contábeis do componente pode ser executada em conformidade com as Normas de Revisão NBC TR 2400 ou NBC TR 2410, adaptadas conforme necessário, às circunstâncias. A equipe encarregada do trabalho do grupo também pode especificar procedimentos adicionais para complementar esse trabalho.

A53. Como explicado no item A13, um grupo pode ser composto apenas de componentes não significativos. Nessas circunstâncias, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, para fundamentar a opinião de auditoria, determinando o tipo de trabalho a ser executado sobre as informações contábeis dos componentes em conformidade com o item 29. É improvável que a equipe encarregada do trabalho do grupo obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente, para fundamentar a opinião de auditoria do grupo, se a equipe encarregada do trabalho do grupo ou o auditor do componente, apenas testar controles abrangentes no nível do grupo e executar procedimentos analíticos sobre as informações contábeis dos componentes.

Envolvimento no trabalho executado pelos auditores de componentes (ver itens 30 e 31)

A54. Fatores que podem afetar o envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho dos auditores dos componentes incluem:

- a importância do componente;
- os riscos significativos identificados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo; e
- o entendimento da equipe encarregada do trabalho do grupo sobre os auditores dos componentes. No caso de componente significativo ou de riscos significativos identificados, a equipe encarregada do trabalho do grupo executa os procedimentos descritos nos itens 30 e 31. No caso de componente que não é significativo, a natureza, a época e a extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho do auditor do componente irão variar com base no entendimento sobre esse auditor do componente. O fato do componente não ser significativo torna-se secundário. Por exemplo, embora um componente não seja considerado significativo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode, apesar disso, decidir estar envolvida na avaliação de riscos do auditor do componente porque não tem preocupações tão sérias a respeito da competência profissional do auditor do componente (por exemplo, falta de conhecimento específico da indústria), ou porque o auditor do componente não opera em ambiente que supervisione ativamente os auditores.

A55. Formas de envolvimento no trabalho do auditor do componente que não as descritas nos itens 30, 31 e 42 podem, com base no entendimento sobre esse auditor do componente pela equipe encarregada do trabalho do grupo, incluir uma ou mais das seguintes:

- reunir-se com a administração do componente ou com os auditores do componente para obter entendimento do componente e do seu ambiente;

- (b) rever a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria do auditor do componente;
- (c) executar procedimentos de avaliação de riscos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em nível de componente. Esses procedimentos podem ser executados com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;
- (d) planejar e realizar procedimentos adicionais de auditoria. Esses procedimentos podem ser planejados e executados em conjunto com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;
- (e) participar da reunião de encerramento e de outras reuniões-chave entre os auditores do componente e a administração do componente;
- (f) revisar outras informações relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente.

### **Processo de consolidação**

Ajustes e reclassificações de consolidação (ver item 34)

A56. O processo de consolidação pode exigir ajustes nos valores reportados nas demonstrações contábeis do grupo que não passam pelos sistemas usuais de processamento de transações e que podem não estar sujeitas aos mesmos controles internos a que estão outras informações contábeis. A avaliação da adequação, integridade e precisão dos ajustes, pela equipe encarregada do trabalho do grupo pode incluir:

- avaliar se os ajustes significativos refletem apropriadamente os eventos e as transações a eles subjacentes;
- determinar se os ajustes significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pela administração do grupo e, quando aplicável, pela administração do componente;
- determinar se os ajustes significativos estão apropriadamente suportados e suficientemente documentados; e
- verificar a conciliação, a eliminação de transações intragrupo, os lucros não realizados e os saldos contábeis intragrupo.

### **Comunicação com o auditor do componente (ver itens 40 e 41)**

A57. Se não existe comunicação eficiente entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores dos componentes, existe o risco de que a equipe encarregada do trabalho do grupo possa não obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria do grupo. A comunicação clara e tempestiva das exigências da equipe encarregada do trabalho do grupo forma a base da comunicação eficaz entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e o auditor do componente.

A58. As exigências da equipe encarregada do trabalho do grupo muitas vezes são comunicadas por meio de uma carta de instrução. O Apêndice 5 contém orientação sobre assuntos exigidos e adicionais que podem ser incluídos nessa carta de instrução. A comunicação do auditor do componente com a equipe encarregada do trabalho do grupo muitas vezes assume a forma de memorando ou relatório do trabalho executado. A comunicação entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e o auditor do componente, porém, não tem necessariamente que ser por escrito. Por exemplo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode reunir-se com o auditor do componente para discutir riscos significativos identificados ou revisar informações

relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente. Contudo, aplicam-se as exigências de documentação desta e de outras normas de auditoria.

A59. Ao cooperar com a equipe encarregada do trabalho do grupo, o auditor do componente, por exemplo, lhes forneceria acesso à documentação relevante de auditoria, quando não proibido por lei ou regulamento.

A60. Quando um membro da equipe encarregada do trabalho do grupo é também auditor do componente, o objetivo de comunicação clara da equipe encarregada do trabalho do grupo com o auditor do componente muitas vezes pode ser alcançado por outros meios que não comunicação escrita específica. Por exemplo:

- acesso pelo auditor do componente à estratégia global de auditoria e ao plano de auditoria pode ser suficiente para comunicar as exigências da equipe encarregada do trabalho do grupo expostas no item 40; e
- a revisão da documentação de auditoria do auditor do componente pela equipe encarregada do trabalho do grupo pode ser suficiente para comunicar assuntos relevantes para a conclusão da equipe encarregada do trabalho do grupo expostos no item 41.

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

Revisão da documentação de auditoria do auditor do componente (ver item 42(b))

A61. Que partes da documentação de auditoria do auditor do componente são relevantes para a auditoria do grupo pode variar, dependendo das circunstâncias. Muitas vezes o foco está na documentação de auditoria que é relevante para os riscos significativos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo. A extensão da revisão pode ser afetada pelo fato do trabalho do auditor do componente ter sido submetido aos procedimentos de revisão da firma do auditor do componente.

Suficiência e adequação da evidência de auditoria (ver itens 44 e 45)

A62. Se a equipe encarregada do trabalho do grupo decidir que não foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria do grupo, ela pode solicitar que o auditor do componente execute procedimentos adicionais. Se isso não for viável, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode realizar seus próprios procedimentos sobre as informações contábeis do componente.

A63. A avaliação pelo sócio encarregado do trabalho do grupo do efeito agregado de quaisquer distorções (identificadas pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou comunicadas pelos auditores de componente) permite que ele determine se as demonstrações contábeis do grupo, como um todo, estão distorcidas de maneira relevante.

### **Comunicação com a administração e os responsáveis pela governança do grupo**

Comunicação com a administração do grupo (ver itens 46 a 48)

A64. A NBC TA 240, itens 40 a 42, contém exigências e orientação sobre a comunicação de fraude à administração e, quando a administração possa estar envolvida na fraude, aos responsáveis pela governança.

A65. A administração do grupo pode precisar manter confidenciais certas informações sensíveis e relevantes. Exemplos de assuntos que podem ser significativos para as demonstrações contábeis do componente e dos quais a administração do componente pode não estar ciente incluem os seguintes:

- potencial litígio;
- planos para baixa de ativos operacionais relevantes;
- eventos subsequentes;
- acordos legais significativos.

Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo (ver item 49)

A66. Os assuntos que a equipe encarregada do trabalho do grupo comunica aos responsáveis pela governança do grupo podem incluir aqueles levados à atenção da equipe encarregada do trabalho do grupo pelos auditores de componentes e que ela julgue serem significativos para a responsabilidade dos encarregados da governança do grupo. A comunicação com os encarregados da governança do grupo ocorre em vários momentos durante a auditoria do grupo. Por exemplo, os assuntos mencionados no item 49(a) e (b) podem ser comunicados depois que a equipe encarregada do trabalho do grupo determinou o trabalho a ser executado sobre as informações contábeis dos componentes. Por outro lado, o assunto mencionado no item 49(c) pode ser comunicado no fim da auditoria, e os mencionados no item 49(d) e (e) podem ser comunicados quando ocorrerem.

## **Apêndice 1** (ver item A19)

### **Exemplo de relatório com ressalva onde a equipe encarregada do trabalho do grupo não é capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria do grupo**

Nesse exemplo, a equipe encarregada do trabalho do grupo é incapaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativa a um componente significativo contabilizado pelo método de equivalência patrimonial. O investimento foi contabilizado por R\$ 15 milhões no balanço patrimonial, que apresenta ativos totais de R\$ 60 milhões, porque a equipe encarregada do trabalho do grupo não teve acesso aos registros contábeis, administração ou auditor do componente.

A equipe encarregada do trabalho do grupo leu as demonstrações contábeis auditadas do componente de 31 de dezembro de 20X1, incluindo o relatório do auditor sobre as mesmas, e considerou as informações contábeis relacionadas mantidas pela administração do grupo em relação ao componente.

No julgamento do sócio encarregado do trabalho do grupo, o efeito sobre as demonstrações contábeis dessa impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente é relevante, mas não disseminado de forma generalizada.

### **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS**

[Destinatário apropriado]

(2)

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

### **Responsabilidade da administração da Companhia sobre as demonstrações contábeis consolidadas(5)**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes(6)**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia.(7) Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

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

O investimento efetuado durante o exercício pela Companhia ABC na Companhia XYZ, coligada localizada no País tal, contabilizada pelo método de equivalência patrimonial, está registrado por R\$ 15.000 mil no balanço patrimonial consolidado de 31 de dezembro de 20X1 e o lucro líquido de R\$ 1.000 mil da Companhia XYZ foi incluída na demonstração consolidada do resultado da Companhia ABC no exercício findo naquela data. Não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito desses valores porque não tivemos acesso às informações contábeis, à administração e aos auditores da Companhia XYZ. Consequentemente, não nos foi possível determinar se são necessários quaisquer ajustes nesses valores.

### **Opinião com ressalva**

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

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

Se, no julgamento do sócio encarregado do trabalho do grupo, o efeito sobre as demonstrações contábeis da impossibilidade de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente é relevante e disseminado de forma generalizada, o sócio encarregado do trabalho do grupo emite o relatório com abstenção de opinião, em conformidade com a NBC TA 705.

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso de também incluir outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado) este parágrafo e o da opinião também devem ser adaptados.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação dessa sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.”

## **Apêndice 2** (ver item A23)

### **Exemplos de assuntos a respeito dos quais a equipe encarregada do trabalho do grupo obtém entendimento**

Os exemplos fornecidos abrangem amplo leque de assuntos; contudo, nem todos os assuntos são relevantes para todo trabalho de auditoria de grupo e a lista de exemplos não é necessariamente completa.

Controles abrangentes no nível do grupo

1. Controles abrangentes no nível do grupo podem incluir uma combinação do seguinte:
  - reuniões regulares entre a administração do grupo e do componente para discutir desenvolvimentos do negócio e rever o desempenho;
  - monitoramento das operações dos componentes e seus resultados, incluindo rotinas regulares de informação contábil e financeira, o que possibilita o grupo monitorar o desempenho das operações dos componentes em comparação com os orçamentos e tomar ação apropriada;
  - processo de avaliação de riscos da administração do grupo, isto é, o processo para identificação, análise e gestão de riscos do negócio, incluindo o risco de fraude que possa resultar em distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo;
  - monitoramento, controle, conciliação e eliminação de transações intragrupo e lucros não realizados, assim como de saldos contábeis intragrupo em nível de grupo;
  - processo para monitorar a tempestividade e avaliar a precisão e a integridade das informações contábeis recebidas dos componentes;
  - sistema central de TI controlado pelos mesmos controles gerais de TI para todo o grupo ou parte dele;
  - atividades de controle dentro do sistema de TI que sejam comuns para todos ou para alguns dos componentes;
  - monitoramento dos controles, incluindo atividades de auditoria interna e programas de auto-avaliação;
  - políticas e procedimentos consistentes, incluindo manual de procedimentos para a elaboração de informações contábeis;
  - programas abrangentes no nível do grupo, tais como códigos de conduta e programas de prevenção à fraude;
  - documentos válidos para atribuir autoridade e responsabilidade à administração de componente.
  
2. Auditoria interna pode ser considerada como parte dos controles abrangentes no nível do grupo, por exemplo, quando a função de auditoria interna é centralizada. A NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna, item 9, trata da avaliação pela equipe encarregada do trabalho do grupo da competência e objetividade dos auditores internos quando ela planeja usar seu trabalho.

#### Processo de consolidação

3. O entendimento do processo de consolidação, pela equipe encarregada do trabalho do grupo, pode incluir:

Assuntos relativos à estrutura de relatório contábil aplicável:

- a extensão em que a administração do componente tem entendimento da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- o processo para identificar e contabilizar os componentes em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- o processo para identificar segmentos reportáveis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;

- o processo para identificar relacionamentos e transações com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- as políticas contábeis aplicadas às demonstrações contábeis do grupo, modificações em relação ao exercício contábil anterior e mudanças resultantes de normas novas ou revisadas sob a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- os procedimentos para tratar componentes com encerramento de exercícios contábeis diferentes do exercício do grupo.

Assuntos relativos ao processo de consolidação:

- processo da administração do grupo para obter entendimento das políticas contábeis utilizadas pelos componentes, e, quando aplicável, assegurar que políticas contábeis sejam utilizadas uniformemente na elaboração das informações contábeis dos componentes para as demonstrações contábeis do grupo, e que diferenças nas políticas contábeis sejam identificadas e alteradas onde for exigido, nos termos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Políticas contábeis uniformes são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas adotadas pelo grupo, com base na estrutura aplicável de relatório contábil e financeiro, que os componentes utilizam para reportar transações similares consistentemente. Essas políticas geralmente são descritas no manual de procedimentos de elaboração de informações contábeis e no pacote de relatórios emitidos pela administração do grupo;
- processo da administração do grupo para assegurar informações contábeis completas, precisas e tempestivas pelos componentes para a consolidação;
- processo de conversão das informações contábeis dos componentes estrangeiros para a moeda das demonstrações contábeis do grupo;
- como a área de TI é organizada para a consolidação, incluindo as etapas manuais e automáticas do processo, e os controles manuais e programados instalados nas várias etapas do processo de consolidação;
- processo do grupo para obter informações sobre eventos subsequentes.

Assuntos referentes aos ajustes de consolidação:

- o processo para registrar ajustes de consolidação, inclusive a elaboração, autorização e processamento dos lançamentos relacionados, bem como a experiência do pessoal responsável pela consolidação;
- os ajustes de consolidação exigidos pela estrutura de relatório financeiro aplicável;
- a justificativa de negócios para os eventos e transações que deram origem aos ajustes de consolidação, isto é, o racional desses eventos e transações;
- frequência, natureza e tamanho das transações entre componentes;
- procedimentos para monitorar, controlar, conciliar e eliminar transações intragrupo, lucros não realizados e saldos contábeis intragrupo;
- medidas tomadas para determinar o valor justo dos ativos e passivos adquiridos, procedimentos para amortização de ágio (quando aplicável) e testes de redução ao valor recuperável (*impairment*) de ágio, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;

- acordos com acionista majoritário ou minoritários referentes a perdas incorridas por um componente (por exemplo, obrigação dos acionistas minoritários de compensar tais perdas).

### **Apêndice 3** (ver item A30)

#### **Exemplos de condições ou eventos que podem indicar riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo**

Os exemplos fornecidos abrangem amplo leque de condições ou eventos; contudo, nem todas as condições ou eventos são relevantes para todo trabalho de auditoria de grupo e essa lista de exemplos não é necessariamente completa:

- estrutura de grupo complexa, especialmente quando há aquisições frequentes, alienações ou reorganizações;
- estruturas de governança corporativa insatisfatórias, incluindo processos de tomada de decisão, que não são transparentes;
- controles abrangentes no nível do grupo inexistentes ou ineficazes, incluindo informações inapropriadas da administração do grupo a respeito do monitoramento das operações dos componentes e seus resultados;
- componentes operando em jurisdições estrangeiras podem estar expostos a fatores como intervenção governamental não usual em áreas como políticas comercial e fiscal, além de restrições a movimentações de moeda e dividendos; e flutuação nas taxas de câmbio;
- atividades empresariais dos componentes que envolvam risco elevado, tais como contratos de longo prazo ou transações com instrumentos financeiros inovadores ou complexos;
- incertezas sobre quais informações contábeis dos componentes exigem inclusão às demonstrações contábeis do grupo em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, por exemplo, se quaisquer entidades para fins especiais ou não comerciais existem e requerem inclusão;
- relações e transações não usuais com partes relacionadas;
- ocorrências anteriores de saldos contábeis intragrupo que não têm correspondência ou não foram conciliados na consolidação;
- existência de transações complexas que são contabilizadas em mais de um componente;
- aplicação, pelos componentes, de políticas contábeis que diferem das aplicadas às demonstrações contábeis do grupo;
- componentes com encerramentos de exercícios contábeis diferentes, que podem ser utilizados para manipular o momento das transações;
- ocorrências anteriores de ajustes de consolidação não autorizados ou incompletos;
- planejamento tributário agressivo no grupo ou grandes transações em dinheiro com entidades em paraísos fiscais;
- mudanças frequentes dos auditores contratados para auditar as demonstrações contábeis dos componentes.

## **Apêndice 4** (ver item A35)

### **Exemplos de confirmações do auditor do componente**

O que se segue não pretende ser uma carta-padrão. As confirmações podem variar de um auditor de componente para outro e de um período para o período seguinte. As confirmações muitas vezes são obtidas antes que tenha início o trabalho sobre as informações contábeis do componente.

[Papel timbrado do auditor do componente]

[Data]

[Ao sócio encarregado do trabalho do grupo]

Esta carta é fornecida em conexão com sua auditoria das demonstrações contábeis do grupo [nome da controladora] para o exercício findo em [data de encerramento do exercício] com o propósito de expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis do grupo apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes a posição patrimonial e financeira do grupo, em [data], do desempenho de suas operações e seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com [indicar estrutura de relatório financeiro aplicável].

Acusamos o recebimento de suas instruções datadas de [data], solicitando que executássemos o trabalho especificado sobre as informações contábeis de [nome do componente] para o exercício findo em [data].

Confirmamos que:

1. Seremos capazes de cumprir as instruções. / Informamos que não seremos capazes de atender às seguintes instruções [especificar instruções] pelas seguintes razões [especificar razões].
2. As instruções são claras e nós as entendemos. / Apreciaríamos se pudessem esclarecer as seguintes instruções [especificar instruções].
3. Cooperaremos com os senhores e lhes forneceremos acesso à documentação de auditoria relevante.

Reconhecemos que:

1. As informações contábeis de [nome do componente] serão incluídas nas demonstrações contábeis do grupo [nome da controladora].
2. Os senhores podem considerar necessário se envolverem no trabalho que nos solicitaram executar sobre as informações contábeis de [nome do componente] para o exercício findo em [data].
3. Os senhores pretendem avaliar e, se considerarem apropriado, usar nosso trabalho para a auditoria das demonstrações contábeis do grupo de [nome da controladora].

Em conexão com o trabalho que realizaremos sobre as informações contábeis de [nome do componente], uma [descrever o componente, por exemplo, subsidiária integral, subsidiária, empreendimento conjunto, investida contabilizada pelo método de equivalência patrimonial ou custo] de [nome da controladora], confirmamos o seguinte:

1. Temos entendimento de [indicar exigências éticas relevantes] que é suficiente para cumprir nossas responsabilidades na auditoria das demonstrações contábeis do grupo, e concordamos com elas. Em particular, e no que diz respeito a [nome da controladora] e aos outros componentes no grupo, somos independentes, na acepção de [indicar exigências éticas relevantes] e cumprimos as exigências aplicáveis de [referir-se às regras] promulgadas por [nome da agência reguladora].
2. Possuímos entendimento das normas de auditoria, necessários para cumprir nossas responsabilidades na auditoria das demonstrações contábeis do grupo e conduziremos nosso trabalho sobre as informações contábeis de [nome do componente] para o exercício findo em [data] em conformidade com essas normas.
3. Possuímos as habilidades especiais (por exemplo, conhecimento específico da indústria) necessárias para realizar o trabalho sobre as informações contábeis do componente específico.
4. Possuímos o entendimento de [indicar estrutura de relatório financeiro aplicável ou manual de procedimentos de informação contábil e financeira de grupo] que é apropriado e suficiente para cumprir nossas responsabilidades na auditoria das demonstrações contábeis do grupo.

Nós os informaremos de quaisquer mudanças nessas representações e afirmações durante o curso de nosso trabalho sobre as informações contábeis de [nome do componente].

[Assinatura do auditor]

[Data]

[Incluir quaisquer informações requeridas sobre registro legal em órgãos tipo CRC)

## **Apêndice 5** – (ver item A58)

### **Assuntos adicionais exigidos e incluídos na carta de instrução da equipe encarregada do trabalho do grupo**

*Assuntos que esta Norma exige que sejam comunicadas ao auditor do componente são mostrados em itálico.*

Assuntos que são relevantes para o planejamento do trabalho do auditor do componente:

- *solicitação ao auditor do componente para que, conhecendo o contexto em que a equipe encarregada do trabalho do grupo usará o seu trabalho, confirme que ele cooperará com a equipe;*
- cronograma para conclusão da auditoria;
- datas de visitas planejadas pela administração do grupo e a equipe encarregada do trabalho do grupo, bem como as datas das reuniões planejadas com a administração do componente e o auditor do componente;
- lista de contatos-chave;
- *trabalho a ser executado pelo auditor do componente, sua utilização e tratativas para coordenar esforços na etapa inicial da auditoria e durante ela, incluindo o envolvimento planejado da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho do auditor do componente;*

- *exigências éticas que são relevantes para a auditoria de grupo e, em particular, as exigências de independência;*
- *no caso de auditoria ou revisão das informações contábeis do componente, a materialidade do componente (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade de classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações), e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais para as demonstrações contábeis do grupo;*
- *lista de partes relacionadas, elaborada pela administração do grupo, e quaisquer outras partes relacionadas de que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha conhecimento, assim como uma solicitação para que o auditor do componente comunique tempestivamente a ela, partes relacionadas não identificadas anteriormente pela administração do grupo ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;*
- trabalho a ser executado sobre as transações intragrupo, lucros não realizados e saldos contábeis intragrupo;
- orientação sobre outras responsabilidades estatutárias de relatório, por exemplo, relatório com a declaração da administração sobre a eficácia dos controles internos;
- quando for provável a existência de lapso de tempo entre a conclusão do trabalho sobre as informações contábeis dos componentes e a conclusão da equipe encarregada do trabalho do grupo sobre as demonstrações contábeis do grupo, são necessárias instruções específicas para revisão dos eventos subsequentes.

Assuntos que são relevantes para a condução do trabalho do auditor do componente:

- constatações decorrentes dos testes da equipe encarregada do trabalho do grupo nas atividades de controle de sistema de processamento que seja comum para todos ou alguns dos componentes e testes de controle a serem executados pelo auditor do componente;
- *riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações contábeis do grupo, independentemente se causados por fraude ou erro, que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente, e uma solicitação de que o auditor do componente comunique tempestivamente quaisquer outros riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, independentemente se causados por fraude ou erro, identificadas no componente e a resposta do auditor do componente a tais riscos;*
- constatações da auditoria interna, baseadas no trabalho executado sobre os controles nos componentes ou relevantes para os componentes;
- solicitação de comunicação tempestiva da evidência de auditoria obtida durante a execução de trabalho sobre as informações contábeis dos componentes que contradigam a evidência de auditoria em que a equipe encarregada do trabalho do grupo originalmente baseou a avaliação de riscos executada em nível de grupo;
- solicitação de representação formal da administração do componente quanto à conformidade (compliance) em relação à estrutura de relatório financeiro aplicável, ou declaração de que as diferenças entre as políticas contábeis aplicadas às informações contábeis do componente e as aplicadas às demonstrações contábeis do grupo foram divulgadas;
- assuntos a serem documentados pelo auditor do componente.

Outras informações:

- solicitação de que sejam relatados, tempestivamente, à equipe encarregada do trabalho do grupo, o seguinte:

- assuntos contábeis e de auditoria que sejam significativos, incluindo estimativas contábeis e julgamentos relacionados;
- assuntos relativos à condição de continuidade dos negócios do componente;
- assuntos relativos a litígio e obrigações;
- deficiências significativas nos controles internos do componente, que tenham sido identificadas pelo auditor durante a execução do trabalho sobre as informações contábeis do componente e informações que indiquem a existência de fraude;
- solicitação de que a equipe encarregada do trabalho do grupo seja notificada de quaisquer eventos significativos ou não usuais o mais rapidamente possível;
- *solicitação de que os assuntos listados no item 41 sejam comunicados à equipe encarregada do trabalho do grupo quando o trabalho sobre as informações contábeis for concluído.*

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.229/09

*Aprova a NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 610 – “Utilização do Trabalho de Auditoria Interna”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 610.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 610 – UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 2
Relação entre a função de auditoria interna e o auditor independente	3 – 4
Data de vigência	5
<b>OBJETIVO</b>	6
<b>DEFINIÇÕES</b>	7
<b>REQUISITOS</b>	
Determinação se e em que extensão utilizar o trabalho dos auditores internos	8 – 10
Utilização de trabalho específico dos auditores internos	11 – 12
Documentação	13
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Alcance	A1 – A2
Objetivo da função de auditoria interna	A3
Determinação se e em que extensão utilizar o trabalho dos auditores internos	A4 – A5
Utilização de trabalho específico dos auditores internos	A6

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. Essa Norma trata da responsabilidade do auditor externo (doravante independente) em relação ao trabalho dos auditores internos, quando o auditor independente tiver determinado, em conformidade com a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 23, que existe a probabilidade de que a função de auditoria interna seja relevante para a auditoria (itens A1 e A2).
2. Esta Norma não trata dos casos em que auditores internos atuam na assistência direta do auditor independente na aplicação de procedimentos de auditoria.

### **Relação entre a função de auditoria interna e o auditor independente**

3. Os objetivos da função de auditoria interna são determinados pela administração e, quando aplicável, pelos responsáveis pela governança. Embora os objetivos da função de auditoria

interna e o do auditor independente sejam diferentes, os meios utilizados pela auditoria interna e pelo o auditor independente para alcançar seus respectivos objetivos podem ser semelhantes (ver item A3).

4. Independentemente do grau de autonomia e de objetividade da função de auditoria interna, tal função não é independente da entidade, como é exigido do auditor independente quando ele expressa uma opinião sobre as demonstrações contábeis. O auditor independente assume integral responsabilidade pela opinião de auditoria expressa e essa responsabilidade do auditor independente não é reduzida pela utilização do trabalho feito pelos auditores internos.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

6. Os objetivos do auditor independente, quando a entidade tiver a função de auditoria interna que o auditor independente determinou como tendo a probabilidade de ser relevante para a auditoria, são:
  - (a) determinar se e em que extensão utilizar um trabalho específico dos auditores internos; e
  - (b) se utilizar um trabalho específico da auditoria interna, determinar se aquele trabalho é adequado para os fins da auditoria.

### **Definições**

7. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os significados a eles atribuídos abaixo:

*Função de auditoria interna* é a atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, dentre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno.

*Auditores internos* são as pessoas que executam as atividades da função de auditoria interna. Os auditores internos podem fazer parte de um departamento de auditoria interna ou de uma função equivalente.

### **Requisitos**

#### **Determinação se e em que extensão utilizar o trabalho dos auditores internos**

8. O auditor independente deve determinar:
  - (a) se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para os fins da auditoria; e
  - (b) em caso positivo, o efeito planejado do trabalho dos auditores internos na natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor independente.
9. Para determinar se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para os fins da auditoria, o auditor independente deve avaliar:
  - (a) a objetividade da função de auditoria interna;

- (b) a competência técnica dos auditores internos;
  - (c) se é provável que o trabalho dos auditores internos seja realizado com o devido zelo profissional; e
  - (d) se é provável que haja comunicação eficaz entre os auditores internos e o auditor independente (ver item A4).
10. Para determinar o efeito planejado do trabalho dos auditores internos na natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor independente, o auditor independente deve considerar:
- (a) a natureza e o alcance do trabalho específico executado, ou a ser executado, pelos auditores internos;
  - (b) os riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações; e
  - (c) o grau de subjetividade envolvido na avaliação da evidência de auditoria coletada pelos auditores internos como suporte para as afirmações relevantes (ver item A5).

### **Utilização de trabalho específico dos auditores internos**

11. Para que o auditor independente possa utilizar um trabalho específico dos auditores internos, o auditor independente deve avaliar e executar os procedimentos de auditoria nesse trabalho para determinar a sua adequação para atender aos seus objetivos como auditor independente (ver item A6).
12. Para determinar a adequação de trabalhos específicos executados pelos auditores internos para os seus objetivos como auditor independente, este deve avaliar se:
- (a) o trabalho foi executado por auditores internos que tenham competência e treinamento técnicos adequados;
  - (b) o trabalho foi adequadamente supervisionado, revisado e documentado;
  - (c) foi obtida evidência de auditoria apropriada para permitir que os auditores internos atinjam conclusões razoáveis;
  - (d) as conclusões são apropriadas nas circunstâncias e quaisquer relatórios elaborados pelos auditores internos são consistentes com os resultados do trabalho executado; e
  - (e) quaisquer exceções ou assuntos não usuais divulgados pelos auditores internos estão resolvidos adequadamente.

### **Documentação**

13. Se o auditor independente usa um trabalho específico dos auditores internos, ele deve incluir na documentação de auditoria as conclusões atingidas relacionadas com a avaliação da adequação do trabalho dos auditores internos e os procedimentos de auditoria executados pelo auditor independente sobre aquele trabalho em conformidade com a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6.

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

**Alcance** (ver item 1)

- A1. Conforme descrito na NBC TA 315, item A101, existe a probabilidade de que a função de auditoria interna da entidade seja relevante para a auditoria se a natureza das responsabilidades e atividades da função de auditoria interna estiver relacionada com os relatórios contábeis da entidade e se o auditor espera utilizar o trabalho dos auditores internos para modificar a natureza, época ou reduzir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados.
- A2. A realização de procedimentos de acordo com esta Norma pode levar o auditor independente a rever a sua avaliação dos riscos de distorção relevante. Por consequência, isso pode afetar a determinação do auditor independente, quanto à relevância da função de auditoria interna para a auditoria. Da mesma forma, o auditor independente pode decidir não utilizar o trabalho dos auditores internos para não afetar a natureza, época ou extensão dos seus procedimentos de auditoria. Nessas circunstâncias, a aplicação desta Norma pelo auditor independente pode não ser mais necessária.

### **Objetivo da função de auditoria interna (ver item 3)**

- A3. Os objetivos das funções de auditoria interna variam amplamente e dependem do tamanho e da estrutura da entidade e dos requerimentos da administração e, quando aplicável, dos responsáveis pela governança. As atividades da função de auditoria interna podem incluir um ou mais dos itens a seguir:
- Monitoramento do controle interno. A função de auditoria interna pode receber responsabilidades específicas de revisão dos controles, monitoramento de sua operação e recomendação de melhorias nos mesmos.
  - Exame das informações contábeis e operacionais. A função de auditoria interna pode ser responsável por revisar os meios usados para identificar, mensurar, classificar e reportar informações contábeis e operacionais e fazer indagações específicas sobre itens individuais, incluindo o teste detalhado de transações, saldos e procedimentos.
  - Revisão das atividades operacionais. A função de auditoria interna pode ser responsável por revisar a economia, eficiência e eficácia das atividades operacionais, incluindo as atividades não financeiras de uma entidade.
  - Revisão da conformidade com leis e regulamentos. A função de auditoria interna pode ser responsável por revisar a conformidade com leis, regulamentos e outros requerimentos externos e com políticas e normas da administração e outros requerimentos internos.
  - Gestão de risco. A função de auditoria interna pode ajudar a organização mediante a identificação e avaliação das exposições significativas a riscos e a contribuição para a melhoria da gestão de risco e dos sistemas de controle.
  - Governança. A função de auditoria interna pode avaliar o processo de governança quanto à realização de seus objetivos de ética e valores, administração de desempenho e prestação de contas, comunicando informações sobre risco e controle para as áreas apropriadas da organização, e da eficácia da comunicação entre as pessoas responsáveis pela governança, os auditores internos e independentes e a administração.

### **Determinação se e em que extensão utilizar o trabalho dos auditores internos**

Se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para os fins da auditoria (ver item 9)

A4. Os fatores que podem afetar a determinação do auditor independente quanto a se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para os fins da auditoria incluem:

#### Objetividade

- a situação da função de auditoria interna na entidade e o efeito que essa situação tem na capacidade dos auditores internos de serem objetivos;
- se a função de auditoria interna apresenta relatórios para os responsáveis pela governança ou para um executivo com a autoridade apropriada e se os auditores internos têm acesso direto aos responsáveis pela governança;
- se os auditores internos estão livres de qualquer responsabilidade conflitante;
- se os responsáveis pela governança supervisionam de modo geral as decisões de contratação de pessoas relacionadas com a função de auditoria interna;
- se existem quaisquer limitações ou restrições estabelecidas para a função de auditoria interna pela administração ou pelos responsáveis pela governança;
- se e em que extensão a administração age de acordo com as recomendações da função de auditoria interna e como essa ação é evidenciada;

#### Competência técnica

- se os auditores internos são membros de órgãos profissionais relevantes;
- se os auditores internos têm competência e treinamento técnico adequados como auditores internos;
- se existem políticas estabelecidas para a contratação e o treinamento de auditores internos;

#### Zelo profissional

- se as atividades da função de auditoria interna são planejadas, supervisionadas, revisadas e documentadas adequadamente;
- a existência e a adequação de manuais de auditoria, ou de outros documentos semelhantes, de programas de trabalho e da documentação de auditoria interna.

#### Comunicação

A comunicação entre o auditor independente e os auditores internos pode ser mais efetiva quando os auditores internos estão livres para se comunicar abertamente com os auditores independentes e:

- as reuniões são realizadas em intervalos apropriados durante todo o período;
- o auditor independente é informado sobre relatórios de auditoria interna relevantes e tem acesso a esses relatórios e é informado sobre quaisquer assuntos significativos dos quais os auditores internos tomaram conhecimento nos casos em que esses assuntos podem afetar o trabalho do auditor independente; e
- o auditor independente informa os auditores internos sobre quaisquer assuntos significativos que possam afetar a função de auditoria interna.

Efeitos planejados do trabalho dos auditores internos na natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor independente (ver item 10)

A5. Quando o trabalho dos auditores internos for um fator na determinação da natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor independente pode ser útil concordar antecipadamente quanto aos seguintes assuntos com os auditores internos:

- a época desse trabalho;
- a extensão da cobertura da auditoria;
- a materialidade para fins das demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações) e a materialidade para execução da auditoria;
- métodos propostos para a seleção de itens;
- documentação do trabalho executado; e
- procedimentos de revisão e de relatórios.

**Utilização de trabalho específico dos auditores internos (ver item 11)**

A6. A natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados sobre um trabalho específico dos auditores internos dependem da avaliação dos riscos de distorção relevante, da avaliação da função de auditoria interna e da avaliação do trabalho específico executado pelos auditores internos. Esses procedimentos de auditoria podem incluir:

- exame dos itens já examinados pelos auditores internos;
- exame de outros itens semelhantes; e
- observação dos procedimentos executados pelos auditores internos.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.230/09

*Aprova a NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 620 – “Utilização do Trabalho de Especialistas”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 620.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 620 – UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 2
Responsabilidade do auditor pela opinião de auditoria	3
Data de vigência	4
<b>OBJETIVO</b>	5
<b>DEFINIÇÕES</b>	6
<b>REQUISITOS</b>	
Determinação da necessidade de especialista do auditor	7
Natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria	8
Competência, habilidade e objetividade do especialista do auditor	9
Obtenção de entendimento sobre a área de especialização do especialista do auditor	10
Acordo com o especialista do auditor	11
Avaliação da adequação do trabalho do especialista do auditor	12 – 13
Referência ao especialista do auditor no relatório do auditor independente	14 – 15
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Definição de especialista do auditor	A1 – A3
Determinação da necessidade de especialista do auditor	A4 – A9
Natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria	A10 – A13
Competência, habilidade e objetividade do especialista do auditor	A14 – A20
Obtenção de entendimento sobre a área de especialização do especialista do auditor	A21 – A22
Acordo com o especialista do auditor	A23 – A31
Avaliação da adequação do trabalho do especialista do auditor	A32 – A40
Referência ao especialista do auditor no relatório do auditor independente	A41 – A42

**Apêndice:** Considerações para o acordo entre o auditor e o especialista externo do auditor.

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 em relação ao trabalho de pessoa ou organização em área de especialização que não contabilidade ou auditoria, quando esse trabalho é utilizado para ajudar o auditor a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.
2. Esta Norma não trata de:
  - (a) situações em que a equipe de trabalho inclui um membro, ou consulta uma pessoa ou organização, com especialização em uma área específica de contabilidade ou auditoria, que são tratadas pela NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens A10, A20 a A22); ou
  - (b) utilização pelo auditor do trabalho de pessoa ou organização com especialização em área que não contabilidade ou auditoria, em que o trabalho nessa área é usado pela entidade para ajudá-la na elaboração das demonstrações contábeis (especialista da administração), que é tratada pela NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, itens A34 a A48).

### **Responsabilidade do auditor pela opinião de auditoria**

3. O auditor é o único responsável por expressar opinião de auditoria e essa responsabilidade não é reduzida pela utilização do trabalho de especialista contratado pelo auditor (doravante especialista do auditor ou especialista). No entanto, se o auditor, tendo utilizado o trabalho desse especialista e seguido esta Norma, concluir que o trabalho desse especialista é adequado para fins da auditoria, o auditor pode aceitar que as constatações ou conclusões desse especialista em sua área de especialização constituem evidência de auditoria apropriada.

### **Data de vigência**

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

## **Objetivo**

5. Os objetivos do auditor são:
  - (a) determinar a necessidade de utilizar o trabalho de especialista; e
  - (b) no caso de utilizar o trabalho de especialista do auditor, determinar se o trabalho é adequado para fins da auditoria.

## **Definições**

6. Para fins desta Norma, os termos a seguir possuem os significados a eles atribuídos:

*Especialista do auditor* é uma pessoa ou organização com especialização em área que não contabilidade ou auditoria, contratado pelo auditor, cujo trabalho nessa área é utilizado pelo auditor para ajudá-lo a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada. O especialista do auditor pode ser interno (um sócio, ou equivalente no setor público quando relevante, ou uma pessoa que faz parte da equipe, incluindo equipe temporária, da firma do auditor ou de firma da rede), ou externo (ver itens A1 a A3).

Especialização compreende habilidades, conhecimento e experiência em área específica.

*Especialista da administração* é uma pessoa ou organização com especialização em área que não contabilidade ou auditoria, contratado pela administração, em que o trabalho nessa área é usado pela entidade para ajudá-la na elaboração das demonstrações contábeis. Um exemplo bastante comum no Brasil é a utilização de atuário pela administração de uma seguradora ou de um fundo de pensão para estimar certas provisões.

## **Requisitos**

### **Determinação da necessidade de especialista do auditor**

7. Se a especialização em área que não contabilidade ou auditoria é necessária para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve determinar a necessidade de utilizar o trabalho de especialista (ver itens A4 a A9).

### **Natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria**

8. A natureza, época e extensão dos procedimentos do auditor com relação aos requisitos dos itens 9 a 13 desta Norma podem variar dependendo das circunstâncias. Ao determinar a natureza, época e extensão desses procedimentos, o auditor deve considerar determinados assuntos, incluindo (ver item A10):
  - (a) a natureza do assunto a que se refere o trabalho desse especialista;
  - (b) os riscos de distorção relevante no assunto a que se refere o trabalho desse especialista;
  - (c) a importância do trabalho do especialista no contexto da auditoria;
  - (d) o conhecimento e a experiência do auditor em relação a trabalho anterior executado por esse especialista; e
  - (e) se esse especialista está sujeito às políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria (ver itens A11 a A13).

### **Competência, habilidade e objetividade do especialista do auditor**

9. O auditor deve avaliar se o especialista por ele contratado possui competência, habilidades e objetividade necessárias para fins da auditoria. No caso de especialista externo, a avaliação da objetividade deve incluir a indagação sobre interesses e relações que podem criar uma ameaça à objetividade desse especialista (ver itens A14 a A20).

### **Obtenção de entendimento sobre a área de especialização do especialista do auditor**

10. O auditor deve obter entendimento na área de especialização do especialista do auditor suficiente para permitir ao auditor (ver itens A21 e A22):
  - (a) determinar a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho desse especialista para fins da auditoria; e
  - (b) avaliar a adequação desse trabalho para fins da auditoria.

### **Acordo com o especialista do auditor**

11. O auditor deve estabelecer acordo, por escrito, com o especialista por ele contratado, quando apropriado, sobre os seguintes assuntos (ver itens A23 a A26):

- (a) a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho desse especialista (ver item A27);
- (b) as respectivas atribuições e responsabilidade do auditor e desse especialista (ver itens A28 e A29);
- (c) a natureza, a época e a extensão da comunicação entre o auditor e esse especialista, incluindo o formato de qualquer relatório a ser fornecido por esse especialista (ver item A30); e
- (d) a necessidade do especialista observar requisitos de confidencialidade (ver item A31).

### **Avaliação da adequação do trabalho do especialista do auditor**

- 12. O auditor deve avaliar a adequação do trabalho do especialista do auditor para fins da auditoria, incluindo (ver item A32):
  - (a) a relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões desse especialista, e sua consistência com outras evidências de auditoria (ver itens A33 a A34);
  - (b) se o trabalho do especialista envolve o uso de premissas e métodos significativos, a relevância e a razoabilidade dessas premissas e desses métodos nas circunstâncias (ver itens A35 a A37); e
  - (c) se o trabalho do especialista envolve o uso de dados-fonte significativos para o seu trabalho, a relevância, integridade e precisão desses dados-fonte (ver itens A38 a A39).
- 13. Se o auditor determina que o trabalho do especialista do auditor não é adequado para fins da auditoria, o auditor deve (ver item A40):
  - (a) estabelecer acordo com esse especialista sobre a natureza e a extensão do trabalho adicional a ser executado pelo especialista; ou
  - (b) executar procedimentos adicionais de auditoria apropriados nas circunstâncias.

### **Referência ao especialista do auditor no relatório do auditor independente**

- 14. O auditor não deve fazer referência ao trabalho do especialista do auditor em seu relatório que contenha opinião não modificada (ver item A41).
- 15. Se o auditor fizer referência ao trabalho de especialista do auditor em seu relatório porque essa referência é relevante para o entendimento de ressalva ou outra modificação na sua opinião, o auditor deve indicar no relatório que essa referência não reduz a sua responsabilidade por essa opinião (ver item A42).

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

#### **Definição de especialista do auditor (ver item 6(a))**

- A1. A especialização em área que não contabilidade ou auditoria pode incluir especialização relacionada a assuntos como:
  - avaliação de instrumentos financeiros complexos, terrenos e edifícios, instalações fabris e máquinas, jóias, peças de arte, antiguidades, ativos intangíveis, ativos adquiridos e passivos assumidos em combinação de negócios, e ativos que possivelmente apresentem problemas de perdas no valor recuperável;

- cálculo atuarial referente a contratos de seguro ou planos de benefícios a empregados;
- estimativa de reservas de petróleo e gás;
- avaliação de responsabilidade ambiental, e custos de limpeza de locais;
- interpretação de contratos, leis e regulamentos;
- análise de assuntos complexos ou não usuais de natureza fiscal.

A2. Em muitos casos, a diferenciação entre especialização em contabilidade ou auditoria, e especialização em outra área, será direta, mesmo que isso envolva uma área especializada de contabilidade ou auditoria. Por exemplo, a diferenciação entre uma pessoa com especialização na aplicação de métodos de contabilização de imposto de renda diferido e um especialista em legislação tributária geralmente é fácil. A primeira não é um especialista para fins desta Norma, pois ela possui especialização contábil; a última é um especialista para fins desta Norma, pois ela possui especialização legal. Diferenciações semelhantes podem ser feitas, também, em outras áreas, por exemplo, entre especialização em métodos de contabilização de instrumentos financeiros, e especialização em modelagem complexa com o objetivo de avaliar instrumentos financeiros. Em alguns casos, entretanto, especialmente os que envolvem conhecimentos especializados em área contábil ou de auditoria emergente, a diferenciação entre áreas especializadas de contabilidade ou auditoria e especialização em outra área será questão de julgamento profissional. As regras e normas profissionais aplicáveis relativas aos requisitos de educação e competência para contadores e auditores podem ajudar o auditor no exercício do julgamento (ver NBC P 4 – Educação Profissional Continuada).

A3. É necessário aplicar julgamento quando se considera como os requisitos desta Norma são afetados pelo fato de especialista do auditor poder ser uma pessoa ou uma organização. Por exemplo, ao avaliar a competência, habilidade e objetividade do especialista, pode ser que o especialista seja uma organização anteriormente utilizada pelo auditor, mas que o auditor não tenha experiência anterior com o especialista designado pela organização para o trabalho específico; ou pode ser o contrário, ou seja, o auditor pode estar familiarizado com o trabalho de especialista, mas não com a organização para a qual trabalha o especialista. Nos dois casos, tanto os atributos pessoais do indivíduo quanto os atributos administrativos da organização (como sistemas de controle de qualidade que a organização implementa) podem ser relevantes para a avaliação do auditor.

#### **Determinação da necessidade de especialista do auditor (ver item 7)**

A4. Um especialista do auditor pode ser necessário para ajudar o auditor em um ou mais dos assuntos a seguir:

- entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo seus controles internos;
- identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante;
- determinação e implementação de respostas gerais aos riscos avaliados no nível de demonstrações contábeis;
- definição e execução de procedimentos adicionais de auditoria para responder aos riscos avaliados no nível de afirmação, que compreendem testes de controle ou procedimentos substantivos;
- avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria obtida na formação de opinião sobre as demonstrações contábeis.

- A5. Os riscos de distorção relevante podem aumentar quando a especialização em uma área que não contabilidade é necessária para a administração elaborar as demonstrações contábeis, por exemplo, porque isso pode indicar alguma complexidade, ou porque a administração pode não possuir o conhecimento na área de especialização. Se, ao elaborar as demonstrações contábeis, a administração não possui a especialização necessária, pode utilizar um especialista para tratar dos referidos riscos. Controles relevantes, incluindo controles relacionados ao trabalho de um especialista da administração, se houver, também podem reduzir os riscos de distorção relevante.
- A6. Se a elaboração das demonstrações contábeis envolve o uso de especialização em área que não contabilidade, o auditor, que possui especialização em contabilidade e auditoria, pode não possuir a habilidade necessária para auditar essas demonstrações contábeis. O sócio do trabalho deve estar convencido de que a equipe, e qualquer especialista do auditor que não faça parte da equipe de trabalho, tenham, em conjunto, a competência e habilidades apropriadas para executar o trabalho de auditoria. Além disso, o auditor deve determinar a natureza, época e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho de auditoria. A determinação do auditor sobre utilizar o trabalho de especialista do auditor e, em caso positivo, até que ponto, ajuda o auditor a cumprir esses requisitos. No decorrer da auditoria, ou à medida que mudam as circunstâncias, o auditor pode ter que revisar decisões anteriores sobre a utilização do trabalho de especialista do auditor.
- A7. Contudo, o auditor que não é especialista em área relevante que não contabilidade ou auditoria pode ser capaz de obter entendimento suficiente sobre essa área para executar a auditoria sem um especialista. Esse entendimento pode ser obtido, por exemplo, por meio de:
- experiência em auditar entidades que exigem essa especialização na elaboração das demonstrações contábeis;
  - educação ou desenvolvimento profissional na área específica, que pode incluir cursos formais ou discussão com pessoas com especialização na área pertinente, com o objetivo de aumentar a capacidade do próprio auditor para tratar de assuntos na referida área. Essa discussão é diferente da consulta com um especialista do auditor referente a um conjunto específico de circunstâncias encontradas no trabalho em que esse especialista é informado de todos os fatos relevantes que permitem que ele forneça assessoria fundamentada em informações sobre o assunto específico (NBC TA 220, item A21);
  - discussão com auditores que executaram trabalhos similares.
- A8. Em outros casos, entretanto, o auditor pode determinar que é necessário, ou pode escolher, utilizar especialista do auditor para ajudar a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada. As considerações para decidir sobre utilizar o trabalho de especialista do auditor podem incluir:
- se a administração já usou um especialista da administração na elaboração das demonstrações contábeis (ver item A9);
  - a natureza e importância do assunto, incluindo sua complexidade;
  - os riscos de distorção relevante decorrente desse assunto;
  - a natureza dos procedimentos que se espera sejam executados para responder aos riscos identificados, incluindo o conhecimento e a experiência do auditor com o trabalho de especialista do auditor em relação a esses assuntos; e a disponibilidade de fontes alternativas de evidência de auditoria.

A9. Quando a administração utilizou um especialista da administração na elaboração das demonstrações contábeis, a decisão do auditor sobre a utilização de especialista do auditor também pode ser influenciada por fatores como:

- a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho do especialista da administração;
- se o especialista da administração é empregado da entidade, ou é contratado para prestar serviços relevantes;
- até que ponto a administração pode exercer controle ou influência sobre o trabalho do especialista da administração;
- a competência e habilidades do especialista da administração;
- se o especialista da administração está sujeito a padrões de desempenho técnico ou outros requisitos profissionais ou da área de atuação;
- quaisquer controles na entidade sobre o trabalho do especialista da administração.

A NBC TA 500, item 8, inclui requisitos e orientação em relação ao efeito da competência, habilidades e objetividade dos especialistas da administração sobre a confiabilidade da evidência de auditoria.

#### **Natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (ver item 8)**

A10. A natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria com relação aos requisitos dos itens 9 a 13 desta Norma podem variar dependendo das circunstâncias. Os fatores a seguir, por exemplo, podem sugerir a necessidade de procedimentos diferentes ou mais extensos do que seriam normalmente executados:

- trabalho de especialista do auditor refere-se a um assunto significativo que envolve julgamentos subjetivos e complexos;
- o auditor não utilizou anteriormente o trabalho de especialista do auditor e não conhece a sua competência, habilidade e objetividade;
- o especialista do auditor está executando procedimentos que fazem parte da auditoria, em vez de ser consultado para fornecer assessoria sobre um assunto específico;
- o especialista do auditor é externo e, portanto, não está sujeito às políticas e aos procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria.

Políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria (ver item 8(e))

A11. Quando o especialista do auditor for interno, pode ser um sócio ou um membro da equipe, incluindo equipe temporária, da firma do auditor, estando, portanto, sujeito às políticas e aos procedimentos de controle de qualidade dessa firma de acordo com a NBC PA 01 (ver NBC TA 220, item 2). Alternativamente, o especialista interno pode ser um sócio ou um membro da equipe, incluindo equipe temporária, de firma-membro, que compartilha políticas e procedimentos de controle de qualidade com a firma do auditor.

A12. Quando um especialista do auditor for externo, ele não é um membro da equipe de trabalho e não estará sujeito às políticas e procedimentos de controle de qualidade de acordo com a NBC PA 01 (ver NBC TA 220, item 2). Contudo, em algumas circunstâncias, legislação ou regulamentação específica emitida por órgãos reguladores, pode requerer que especialista externo seja tratado como membro da equipe de trabalho podendo, portanto, estar sujeito a exigências éticas pertinentes, incluindo aquelas relativas à independência, e outros requisitos

profissionais, conforme determinado pela referida lei ou regulamento (ver NBC PA 01, item 12(f)).

A13. As equipes de trabalho têm o direito de confiar no sistema de controle de qualidade da firma de auditoria, a menos que as informações fornecidas pela firma ou por outras partes sugiram de outra forma (ver NBC TA 220, item 4). A extensão da confiança irá variar com as circunstâncias, e pode afetar a natureza, época e extensão dos procedimentos do auditor com relação a assuntos como:

- competência e habilidade por meio de programas de recrutamento e treinamento;
- objetividade: os especialistas do auditor, quando internos, estão sujeitos a exigências éticas relevantes, incluindo aquelas pertinentes à independência;
- avaliação do auditor sobre a adequação do trabalho do especialista do auditor. Os programas de treinamento da firma, por exemplo, podem fornecer ao especialista interno um entendimento apropriado das inter-relações entre sua especialização e o processo de auditoria. A confiança nesse treinamento e em outros processos da firma, como protocolos para determinar o alcance do trabalho de especialista interno, pode afetar a natureza, época e extensão dos procedimentos do auditor para avaliar a adequação do trabalho do especialista do auditor;
- adesão aos requisitos regulatórios e legais por meio de processos de monitoramento;
- acordo com o especialista do auditor.

Essa confiança não reduz a responsabilidade do auditor de cumprir os requisitos desta Norma.

### **Competência, habilidade e objetividade do especialista do auditor** (ver item 9)

A14. A competência, habilidades e objetividade de especialista do auditor são fatores que afetam significativamente se o trabalho do especialista do auditor será adequado para fins da auditoria. Competência refere-se à natureza e ao nível de especialização do especialista. Habilidades referem-se à capacidade do especialista de exercer a referida competência nas circunstâncias do trabalho. Os fatores que podem influenciar a habilidade incluem, por exemplo, a localização geográfica e a disponibilidade de tempo e de recursos. Objetividade refere-se aos possíveis efeitos que a tendenciosidade, o conflito de interesse ou a influência de outros podem ter sobre o julgamento profissional ou comercial do especialista.

A15. As informações sobre a competência, habilidades e objetividade de um especialista do auditor podem vir de diversas fontes como:

- experiência pessoal com trabalhos anteriores desse especialista;
- discussões com esse especialista;
- discussões com outros auditores ou outros que estão familiarizados com o trabalho desse especialista;
- conhecimento das qualificações desse especialista, se é membro de órgão profissional ou de associação da área de atuação, se possui licença para praticar, ou outras formas de reconhecimento externo;
- artigos ou livros publicados por esse especialista;
- políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma do auditor (ver itens A11 a A13).

A16. Os assuntos relevantes para a avaliação da competência, habilidades e objetividade do especialista do auditor incluem se o trabalho desse especialista está sujeito a padrões de desempenho técnico ou outros requisitos profissionais ou da área de atuação, por exemplo, normas éticas e outros requisitos por pertencer a órgão profissional ou associação da área de atuação, normas de certificação de órgão licenciador, ou requisitos impostos por lei ou regulamento.

A17. Outros assuntos que podem ser relevantes incluem:

- A competência do especialista do auditor para o assunto para o qual está sendo utilizado o trabalho desse especialista, incluindo quaisquer áreas de sua especialidade. Por exemplo, um determinado atuário pode se especializar em seguro patrimonial, mas ter especialização limitada no que tange a cálculos de pensão.
- A competência do especialista do auditor com relação a requisitos relevantes de contabilidade e auditoria, por exemplo, conhecimento de premissas e métodos, incluindo modelos, quando aplicável, que são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- Se eventos inesperados, mudanças nas condições ou a evidência de auditoria obtida dos resultados dos procedimentos de auditoria indicam que pode ser necessário reconsiderar a avaliação inicial da competência, habilidades e objetividade do especialista do auditor no decorrer da auditoria.

A18. Uma ampla gama de situações pode ameaçar a objetividade, por exemplo, ameaças de interesse próprio, de defesa dos interesses da entidade auditada, de familiaridade, de auto-revisão e de intimidação. As salvaguardas podem eliminar ou reduzir essas ameaças e podem ser criadas por estruturas externas (por exemplo, a profissão do especialista, a legislação ou regulamentação que a rege) ou pelo ambiente de trabalho do especialista (por exemplo, políticas e procedimentos de controle de qualidade). Pode haver, também, salvaguardas específicas para o trabalho de auditoria.

A19. A avaliação da importância das ameaças à objetividade e se há necessidade de salvaguardas pode depender das atribuições do especialista do auditor e da importância do seu trabalho no contexto da auditoria. Pode haver algumas situações em que as salvaguardas não conseguem reduzir as ameaças a um nível aceitável, por exemplo, se o especialista do auditor proposto for uma pessoa que teve papel significativo na elaboração das informações que estão sendo auditadas, ou seja, se o especialista é um especialista da administração.

A20. Ao avaliar a objetividade de especialista externo do auditor, pode ser relevante:

- (a) indagar a administração da entidade auditada sobre quaisquer interesses ou relações conhecidas que essa entidade tem com esse especialista externo que podem afetar a objetividade desse especialista.
- (b) discutir com esse especialista sobre quaisquer salvaguardas aplicáveis, incluindo quaisquer requisitos profissionais que se aplicam a esse especialista; e avaliar se as salvaguardas são adequadas para reduzir as ameaças a um nível aceitável. Interesses e relacionamentos que podem ser relevantes para serem discutidos com o especialista do auditor incluem:
  - interesses financeiros;
  - relacionamentos comerciais e pessoais;

- prestação de outros serviços pelo especialista, incluindo prestação de outros serviços pela organização no caso de o especialista externo ser uma organização;

Em alguns casos, pode ser apropriado para o auditor obter uma representação formal do seu especialista externo, sobre quaisquer interesses ou relacionamentos com a entidade auditada sobre os quais o especialista tem conhecimento.

### **Obtenção de entendimento sobre a área de especialização do especialista do auditor** (ver item 10)

A21. O auditor pode obter entendimento da área de atuação do especialista do auditor pelos meios descritos no item A7, ou por meio de discussão com esse especialista.

A22. Os aspectos relevantes da área de atuação do especialista para o entendimento do auditor podem incluir:

- se a área desse especialista contém especializações que são relevantes para a auditoria (ver item A17);
- se quaisquer outras normas profissionais ou de outra natureza e exigências regulatórias ou legais são aplicáveis;
- quais premissas e métodos, incluindo modelos, quando aplicáveis, são usados pelo especialista do auditor, e se são geralmente aceitos na área desse especialista e apropriados para fins de demonstrações contábeis;
- a natureza dos dados ou das informações internas e externas usadas pelo especialista do auditor.

### **Acordo com o especialista do auditor** (ver item 11)

A23. A natureza, o alcance e os objetivos do trabalho do especialista do auditor podem variar consideravelmente conforme as circunstâncias, assim como as respectivas atribuições e responsabilidades do auditor e desse especialista, a natureza, a época e a extensão da comunicação entre o auditor e esse especialista. É necessário, portanto, que esses assuntos sejam estabelecidos entre o auditor e o especialista do auditor independentemente de ser especialista externo ou interno.

A24. Os assuntos observados no item 8 podem afetar o nível de detalhe e a formalidade do acordo entre o auditor e o especialista do auditor, incluindo se é apropriado que o acordo seja por escrito. Os fatores a seguir, por exemplo, podem sugerir a necessidade de acordo mais detalhado do que seria feito normalmente, ou desse acordo ser feito por escrito:

- o especialista terá acesso a informações sensíveis ou confidenciais da entidade;
- as respectivas atribuições ou responsabilidades do auditor e do especialista do auditor são diferentes das normalmente esperadas;
- são aplicadas exigências legais ou regulatórias, locais e de outras jurisdições, se aplicável;
- o assunto ao qual se refere o trabalho do especialista do auditor é altamente complexo;
- o auditor não utilizou anteriormente trabalho executado por esse especialista;
- uma extensão maior do trabalho do especialista do auditor, e sua importância no contexto da auditoria.

A25. O acordo entre o auditor e o especialista externo do auditor é frequentemente na forma de carta de contratação. O Apêndice apresenta uma lista dos assuntos que o auditor pode considerar incluir na carta de contratação ou em qualquer outra forma de acordo com um especialista externo do auditor.

A26. Quando não há acordo por escrito entre o auditor e o especialista do auditor, o entendimento pode ser documentado, por exemplo:

- em memorandos de planejamento ou papéis de trabalho relacionados, como o programa de auditoria;
- nas políticas e procedimentos da firma de auditoria. No caso de especialista interno do auditor, as políticas e procedimentos estabelecidos que esse especialista está sujeito podem incluir políticas e procedimentos específicos em relação ao trabalho desse especialista. A extensão da documentação nos papéis de trabalho do auditor depende da natureza dessas políticas e procedimentos. Por exemplo, não pode ser requerida nenhuma documentação nos papéis de trabalho do auditor se a firma de auditoria tem políticas detalhadas cobrindo as circunstâncias em que o trabalho desse especialista é utilizado.

Natureza, alcance e objetivos do trabalho (ver item 11(a))

A27. Ao estabelecer a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho do especialista do auditor, pode ser muitas vezes relevante incluir a discussão sobre quaisquer padrões de desempenho técnico ou outros requisitos profissionais ou da área de atuação que serão seguidos por esse especialista.

Atribuições e responsabilidades respectivas (ver item 11(b))

A28. O acordo sobre as atribuições e responsabilidades do auditor e do especialista do auditor pode incluir:

- se o auditor ou o especialista do auditor realizará testes detalhados dos dados-fonte;
- o consentimento para o auditor discutir as constatações ou conclusões do especialista do auditor com a entidade e outros, e para incluir detalhes das constatações ou conclusões desse especialista na base de opinião modificada no seu relatório, se necessário (ver item A42);
- qualquer acordo para o auditor informar ao especialista suas conclusões relativas ao trabalho desse especialista.

Papéis de trabalho

A29. O acordo sobre as atribuições e responsabilidades do auditor e do especialista do auditor pode incluir, também, o acordo sobre o acesso aos papéis de trabalho um do outro, assim como sua retenção. Quando o especialista do auditor é um membro da equipe de trabalho, os papéis de trabalho desse especialista fazem parte da documentação de auditoria. Salvo se estabelecido de outra forma, os papéis de trabalho dos especialistas externos do auditor pertencem a eles e não fazem parte da documentação de auditoria.

Comunicação (ver item 11(c))

A30. Uma comunicação eficaz entre as partes facilita a devida integração da natureza, época e extensão dos procedimentos do especialista do auditor com outros procedimentos de auditoria, e a modificação apropriada dos objetivos desse especialista durante a auditoria. Por

exemplo, quando o trabalho do especialista do auditor refere-se às conclusões do auditor sobre um risco significativo, pode ser apropriado um relatório formal por escrito na conclusão do trabalho desse especialista ou apresentação oral durante o andamento do trabalho. A identificação de sócios ou integrantes da equipe que se comunicarão com o especialista do auditor, e os procedimentos para a comunicação entre esse especialista e a entidade, ajudam na comunicação tempestiva e eficaz, especialmente em trabalhos maiores.

Confidencialidade (ver item 11(d))

A31. É necessário que as cláusulas de confidencialidade de exigências éticas relevantes que se aplicam ao auditor sejam aplicadas também ao especialista do auditor. Requisitos adicionais podem ser impostos por lei ou regulamentação. Além disso, a entidade pode ter requerido que fossem estabelecidas cláusulas de confidencialidade específicas com os especialistas externos.

**Avaliação da adequação do trabalho do especialista do auditor** (ver item 12)

A32. A avaliação do auditor sobre a competência, habilidades e objetividade do especialista do auditor, o conhecimento do auditor sobre a área de atuação desse especialista e a natureza do trabalho executado por esse especialista afetam a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria para avaliar a adequação do trabalho desse especialista para fins da auditoria.

Constatações e conclusões do especialista do auditor (ver item 12(a))

A33. Os procedimentos específicos para avaliar a adequação do trabalho do especialista do auditor para fins da auditoria podem incluir:

- indagações ao especialista do auditor;
- revisão dos papéis de trabalho e relatórios do especialista do auditor;
- procedimentos de corroboração, tais como:
  - observação do trabalho do especialista do auditor;
  - exame de dados publicados, como relatórios estatísticos de fontes oficiais conceituadas;
  - confirmação de assuntos relevantes com terceiros;
  - execução de procedimentos analíticos detalhados; e
  - recálculos;
- discussão com outro especialista no assunto quando, por exemplo, as constatações ou conclusões do especialista do auditor não são consistentes com outras evidências de auditoria;
- discussão do relatório do especialista do auditor com a administração.

A34. Os fatores pertinentes na avaliação da relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões do especialista do auditor, em relatório ou de outra forma, podem incluir se elas são:

- apresentadas de forma consistente com quaisquer normas da profissão ou área de atuação do especialista do auditor;
- claramente expressas, incluindo referência aos objetivos estabelecidos com o auditor, o alcance do trabalho executado e as normas aplicadas;

- baseadas em período apropriado e levam em consideração eventos subsequentes, quando relevante;
- sujeitas a qualquer reserva, limitação ou restrição de uso e, em caso positivo, se isso tem implicações para o auditor; e
- baseadas na consideração apropriada de erros ou desvios encontrados pelo especialista do auditor.

Premissas, métodos e dados-fonte

Premissas e métodos (ver item 12(b))

A35. Quando o trabalho do especialista do auditor é avaliar premissas e métodos básicos, incluindo modelos, quando aplicáveis, usados pela administração no desenvolvimento de estimativa contábil, os procedimentos do auditor são direcionados principalmente para avaliar se o especialista do auditor revisou adequadamente essas premissas e métodos. Quando o trabalho do especialista do auditor é desenvolver estimativa pontual ou um intervalo de variação para o auditor para comparação com a estimativa pontual da administração, os procedimentos do auditor podem ser direcionados basicamente para avaliar as premissas e métodos, incluindo modelos quando apropriado, usados pelo especialista do auditor.

A36. A NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas, itens 8, 13 e 15, discute as premissas e os métodos usados pela administração na elaboração de estimativas contábeis, incluindo, em alguns casos, o uso de modelos desenvolvidos para a entidade altamente especializados. Embora essa discussão esteja descrita no contexto da obtenção pelo auditor de evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação às premissas e aos métodos da administração, ela também pode ajudar o auditor na avaliação das premissas e dos métodos de especialista do auditor.

A37. Quando o trabalho do especialista do auditor envolve o uso de premissas e métodos significativos, os fatores pertinentes para a avaliação dessas premissas e desses métodos pelo auditor incluem se esses fatores são:

- geralmente aceitos na área de atuação do especialista do auditor;
- consistentes com as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- dependentes da utilização de modelos específicos; e
- consistentes com os da administração e, em caso negativo, os efeitos das diferenças.

Dados-fonte usados pelo especialista (ver item 12(c))

A38. Quando o trabalho do especialista do auditor envolve o uso de dados-fonte que são significativos para o seu trabalho, podem ser usados os seguintes procedimentos para testar esses dados:

- verificação da origem dos dados, incluindo a obtenção de entendimento dos controles internos sobre os dados e, quando aplicável, a aplicação de testes sobre os controles e, quando relevante, sua transmissão para o especialista;
- revisão da integridade e consistência interna dos dados.

A39. Em muitos casos, o auditor pode testar os dados-fonte. Entretanto, em outros casos, quando a natureza dos dados-fonte usados pelo especialista do auditor é altamente técnica em relação à

área do especialista, esse especialista pode testar os dados-fonte. Se o especialista do auditor testou os dados-fonte, uma maneira apropriada para o auditor avaliar a importância, integridade e precisão desses dados pode ser a indagação a esse especialista, ou a supervisão ou revisão dos testes aplicados por ele.

Trabalho inadequado (ver item 13)

A40. Se o auditor concluir que o trabalho do especialista do auditor não é adequado para fins da auditoria e não puder resolver o assunto por meio dos procedimentos adicionais de auditoria requeridos pelo item 13, que podem envolver a execução de trabalho adicional por ambos, o especialista e o auditor, ou incluir a utilização ou contratação de outro especialista, pode ser necessário expressar uma opinião modificada em seu relatório de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, item 6(b), porque o auditor não obteve evidência de auditoria suficiente e apropriada.

**Referência ao especialista do auditor no relatório do auditor independente** (ver itens 14 e 15)

A41. Em alguns casos no setor público, a legislação ou a regulamentação pode requerer uma referência ao trabalho de especialista do auditor, por exemplo, para fins de transparência.

A42. Pode ser apropriado em algumas circunstâncias fazer referência ao especialista no relatório que contém uma opinião modificada para explicar a natureza da modificação. Nessas circunstâncias, o auditor pode precisar da permissão do especialista do auditor antes de fazer essa referência.

**Apêndice** (ver item A25)

**Considerações para o acordo entre o auditor e especialista externo do auditor**

Este Apêndice apresenta uma lista dos assuntos que o auditor pode considerar incluir em qualquer acordo com um especialista externo do auditor. A lista abaixo é ilustrativa e não é exaustiva. A intenção da lista é ser apenas orientação que pode ser usada juntamente com as considerações descritas nesta Norma. A inclusão de determinados assuntos no acordo depende das circunstâncias do trabalho. A lista também pode ajudar na consideração dos assuntos a serem incluídos em instruções ao especialista interno do auditor.

**Natureza, alcance e objetivos do trabalho do especialista externo do auditor**

- A natureza e o alcance dos procedimentos a serem executados pelo especialista externo do auditor;
- Os objetivos do trabalho do especialista externo do auditor, no contexto de materialidade e considerações de risco relativas ao assunto ao qual se refere o trabalho desse especialista e, quando pertinente, a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- Quaisquer padrões de desempenho técnico pertinentes, outros requisitos profissionais ou da área de atuação que serão seguidos pelo especialista externo do auditor;
- As premissas e os métodos, incluindo modelos quando aplicável, que o especialista externo do auditor usará, e sua importância;

- A data de vigência ou, quando aplicável, o período de testes, do objeto do trabalho do especialista externo do auditor e requisitos relativos a eventos subsequentes.

### **Respectivas atribuições e responsabilidades do auditor e do especialista externo do auditor**

- Normas pertinentes de auditoria e contabilidade e exigências regulatórias ou legais.
- O consentimento do especialista externo do auditor, para a utilização pretendida do seu relatório, incluindo qualquer referência a ele, ou divulgação dele, para outros, por exemplo, referência ao referido relatório na seção base de opinião com ressalva no relatório do auditor, se necessário, ou sua divulgação para a administração ou comitê de auditoria.
- A natureza e extensão da revisão pelo auditor do trabalho do especialista externo do auditor.
- Se o auditor ou o especialista externo do auditor, testará os dados-fonte.
- O acesso do especialista externo do auditor, aos registros, arquivos e pessoal da entidade e a especialistas contratados pela entidade.
- Procedimentos para comunicação entre o especialista externo do auditor e a entidade.
- O acesso do auditor e do especialista externo do auditor aos papéis de trabalho um do outro.
- Propriedade e controle de papéis de trabalho durante e após o trabalho, incluindo quaisquer requisitos de retenção de arquivos.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de executar o trabalho com habilidade e cuidado devidos.
- A competência e habilidade do especialista externo do auditor de executar o trabalho.
- A expectativa de que o especialista externo do auditor usará todo o conhecimento relevante que tem para a auditoria ou, se não, que informará o auditor.
- Qualquer restrição à associação do especialista externo do auditor com o relatório do auditor independente.
- Qualquer acordo para informar o especialista externo do auditor sobre as conclusões do auditor relativas ao trabalho desse especialista.

### **Comunicações e relatórios**

- Métodos e frequência de comunicações, incluindo:
  - como as constatações ou conclusões do especialista externo do auditor serão comunicadas (relatório por escrito, apresentação oral, fornecimento contínuo de dados para a equipe de trabalho, etc.);
  - identificação de integrantes específicos da equipe de trabalho que se reunirão com o especialista externo do auditor.
- Quando o especialista externo do auditor concluirá seu trabalho e comunicará as constatações ou conclusões para o auditor.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de comunicar prontamente qualquer possível atraso na conclusão do trabalho e qualquer possível reserva ou limitação sobre as constatações ou conclusões desse especialista.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de comunicar prontamente casos em que a entidade restringe o acesso desse especialista a registros, arquivos e pessoal da entidade e a especialistas contratados pela entidade.

- A responsabilidade do especialista externo do auditor de comunicar ao auditor todas as informações que esse especialista acredita que possam ser relevantes para a auditoria, incluindo quaisquer mudanças nas circunstâncias comunicadas anteriormente.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de comunicar circunstâncias que podem criar ameaças à objetividade desse especialista e quaisquer salvaguardas relevantes que possam eliminar ou reduzir essas ameaças a um nível aceitável.

### **Confidencialidade**

- A necessidade do especialista do auditor observar requisitos de confidencialidade, incluindo:
  - as cláusulas de confidencialidade de exigências éticas relevantes que se aplicam ao auditor;
  - os requisitos adicionais que podem ser impostos por lei ou regulamentação, se houver;
  - cláusulas de confidencialidade específicas requeridas pela entidade, se houver.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.231/09

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

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 700 – “Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 700.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

[Voltar ao índice](#)

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

**Apêndice:** Exemplos de relatório de auditoria do auditor independente sobre as demonstrações contábeis

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria de demonstrações contábeis.
2. A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente e a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente tratam de como a forma e o conteúdo do relatório de auditoria independente são afetados

quando o auditor expressa uma opinião modificada ou inclui um parágrafo de ênfase ou de outros assuntos no seu relatório de auditoria.

3. Esta Norma foi escrita no contexto de um conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais. A NBC TA 800 trata das considerações especiais quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais. A NBC TA 805 trata das considerações especiais para uma auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.
4. Esta Norma propicia consistência no relatório do auditor independente. A consistência no relatório, quando a auditoria for conduzida de acordo com as normas de auditoria, de forma consistente com as normas internacionais de auditoria, propicia credibilidade no mercado global, tornando essas auditorias que foram conduzidas de acordo com normas reconhecidas mundialmente mais prontamente identificáveis e também ajuda a promover o entendimento pelos usuários e a identificar circunstâncias não usuais quando elas ocorrem.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

6. Os objetivos do auditor são:
  - (a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e
  - (b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

### **Definições**

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

*Demonstrações contábeis para fins gerais* são demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais.

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

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

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

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

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

8. A referência a “demonstrações contábeis” nesta Norma significa “o conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais, incluindo as respectivas notas explicativas”. As notas explicativas normalmente compreendem o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas com informações explanatórias. Os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis e o que constitui um conjunto completo de demonstrações contábeis.
9. A referência à expressão “práticas contábeis adotadas no Brasil” está definida no item 7 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, da seguinte forma: *Práticas contábeis brasileiras* compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais, enquanto que a expressão “normas internacionais de relatório financeiro (IFRS)” refere-se às “normas internacionais de contabilidade” e significa as normas emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). A referência à expressão “normas internacionais de contabilidade do setor público” significa as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo Comitê Internacional de Normas Contábeis do Setor Público.

## **Requisitos**

### **Formação da opinião sobre as demonstrações contábeis**

10. O auditor deve formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (NBC TA 200, item 11 e os itens 35 e 36 tratam das frases usadas para expressar essa opinião no caso da estrutura de apresentação adequada e da estrutura de conformidade, respectivamente).
11. Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração:
  - (a) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 330, sobre se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (item 26);
  - (b) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 450, sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto (item 11); e
  - (c) as avaliações requeridas pelos itens 12 a 15.

12. O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração (ver itens A1 a A3).
13. O auditor especificamente deve avaliar se, segundo os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável:
  - (a) as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;
  - (b) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
  - (c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
  - (d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
  - (e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis (ver item A4); e
  - (f) a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.
14. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a avaliação requerida pelos itens 12 e 13 deve incluir, também, se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada. A avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada deve incluir considerações sobre:
  - (a) a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis; e
  - (b) se as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.
15. O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A5 a A10).

### **Forma da opinião**

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

assunto com a administração e, dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e como o assunto é resolvido, deve determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 705 (ver item A11).

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

### **Relatório do auditor independente**

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

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

Título

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

Destinatário

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

Parágrafo introdutório

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

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

24. Essa seção do relatório do auditor independente descreve a responsabilidade dos responsáveis na organização pela elaboração das demonstrações contábeis. O relatório do auditor independente não precisa referir-se especificamente à “administração”, mas deve usar o termo que é apropriado no contexto da estrutura legal.
25. O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis”.
26. O relatório do auditor independente deve descrever a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis. A descrição deve incluir uma explicação de que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a

estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro (ver itens A20 a A23).

27. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, como é o caso das demonstrações contábeis para fins gerais requeridas pela Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovada pelo CFC, a explicação da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis no relatório do auditor independente deve referir-se a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis” ou “elaboração de demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa” conforme apropriado nas circunstâncias.

#### Responsabilidade do auditor

28. O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Responsabilidade do auditor”.
29. O relatório do auditor independente deve especificar que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria (ver item A24).
30. O relatório do auditor independente deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria indicando sempre a nacionalidade das mesmas. Como no Brasil as normas de auditoria estão sendo integralmente convergidas com as normas internacionais de auditoria emitidas pela Federação Internacional de Contadores, a referência deve ser às normas brasileiras e internacionais de auditoria. O relatório do auditor independente deve explicar, também, que essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentem distorção relevante (ver itens A25 e A26).
31. O relatório do auditor independente deve descrever a auditoria especificando que:
- (a) a auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis;
  - (b) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre o controle interno não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos; e
  - (c) a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto.

32. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a descrição da auditoria no relatório do auditor independente deve referir-se a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis pela entidade” ou “elaboração de demonstrações contábeis pela entidade que apresentam uma visão correta e adequada” conforme apropriado nas circunstâncias.
33. O relatório do auditor independente deve especificar se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida pelo auditor é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião.

#### Opinião do auditor

34. O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Opinião”.
35. Ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve, utilizar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes (ver itens A27 a A33):
  - (a) as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]; ou
  - (b) as demonstrações contábeis apresentam uma visão correta e adequada ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].
36. Ao expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável] (ver itens A27, A29 a A33).
37. Se a estrutura de relatório financeiro aplicável indicada na opinião do auditor não se refere às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade ou às normas internacionais de contabilidade do setor público emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura, por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil, cuja definição consta da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

#### Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório de auditoria

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

#### Assinatura do auditor

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

#### Data do relatório do auditor independente

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

#### Endereço do auditor independente

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

#### Relatório do auditor independente previsto por lei ou regulamento

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

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

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

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

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

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

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

- A1. A administração faz diversos julgamentos sobre os valores e a divulgações nas demonstrações contábeis.
- A2. A NBC TA 260 contém uma discussão sobre os aspectos qualitativos das práticas contábeis (Apêndice 2). Ao considerar os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, o auditor pode tomar conhecimento de uma possível tendenciosidade nos julgamentos da administração. O auditor pode concluir que o efeito cumulativo da falta de neutralidade, juntamente com o efeito de distorções não corrigidas, faz com que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentem distorções relevantes. Os indicadores de falta de

neutralidade que podem afetar a avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes incluem:

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

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

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

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

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

A5. Conforme explicado na NBC TA 200, a elaboração das demonstrações contábeis pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança requer a inclusão de adequada descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável nas demonstrações contábeis (NBC TA 200, itens A2 e A3). Essa descrição é importante porque informa aos usuários das demonstrações contábeis sobre qual estrutura estão baseadas as demonstrações contábeis.

A6. Uma descrição de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável específica é apropriada somente se as demonstrações contábeis cumprem todos os requisitos dessa estrutura vigentes durante o período coberto pelas demonstrações contábeis.

A7. Uma descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável que contenha uma linguagem qualificadora ou restritiva imprecisa (por exemplo, “as demonstrações contábeis estão em conformidade substancial com as normas internacionais de contabilidade”) não é uma descrição adequada dessa estrutura, pois pode enganar os usuários das demonstrações contábeis.

#### **Referência a mais de uma estrutura de relatório financeiro**

A8. Em alguns casos, as demonstrações contábeis podem declarar que foram elaboradas de acordo com duas estruturas de relatórios financeiros (por exemplo, a estrutura nacional e normas internacionais de contabilidade). Isso pode ocorrer quando a administração da entidade é solicitada a, ou opta por, elaborar as demonstrações contábeis de acordo com as duas estruturas, caso em que as duas estruturas de relatórios financeiros são aplicáveis. Essa descrição é apropriada somente se as demonstrações contábeis estão em conformidade com as estruturas individualmente. Para serem consideradas elaboradas de acordo com as duas

estruturas, as demonstrações contábeis devem estar em conformidade com as duas estruturas simultaneamente e sem qualquer necessidade de conciliação das demonstrações. Na prática, o cumprimento simultâneo é improvável, a menos que a jurisdição tenha adotado a outra estrutura (por exemplo, normas internacionais de contabilidade) como sua própria estrutura nacional, ou tenha eliminado todas as barreiras para o cumprimento dela.

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

#### **Forma da opinião** (ver itens 18 e 19)

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

#### **Relatório do auditor independente** (ver item 20)

- A13. O relatório de auditoria por escrito compreende relatório de auditoria emitido de forma impressa em papel ou em meio eletrônico.
- A14. O Apêndice contém exemplos de relatórios dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis, incorporando os elementos determinados nos itens 21 a 42.

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

Título (ver item 21)

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

Destinatário (ver item 22)

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

Parágrafo introdutório (ver item 23)

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

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

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

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

A20. A NBC TA 200 explica o pressuposto, com relação à responsabilidade da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, sobre o qual a auditoria de acordo com as normas de auditoria é conduzida (NBC TA 200, item 13(j)). A administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, aceitam a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação. A administração também aceita a responsabilidade pelos controles internos que ela determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentam distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. A descrição das responsabilidades da administração no relatório do auditor independente inclui a referência às duas responsabilidades na medida em que ela ajuda a explicar aos usuários o pressuposto sobre o qual a auditoria é conduzida.

A21. Podem existir circunstâncias, em que é apropriado ao auditor que adicione à descrição da responsabilidade da administração no item 26, para refletir responsabilidades adicionais que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis no contexto da jurisdição específica ou da natureza da entidade.

A22. O item 26 é consistente com a forma pela qual as responsabilidades são acordadas na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito, conforme requerido pela NBC TA 210, itens 6(b)(i)-(ii). A NBC TA 210 proporciona certa flexibilidade ao explicar que, no caso

das responsabilidades da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança em relação a relatórios contábeis serem determinadas por lei ou regulamento, o auditor pode determinar que a lei ou o regulamento inclui responsabilidades que, no julgamento do auditor, são equivalentes em termos de efeito àquelas especificadas na NBC TA 210. Para essas responsabilidades que são equivalentes, o auditor pode usar o texto da lei ou do regulamento para descrevê-las na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito. Nesses casos, esse texto também pode ser usado no relatório de auditoria do auditor independente para descrever a responsabilidade da administração conforme requerido pelo item 26. Em outras circunstâncias, incluindo quando o auditor decide não usar o texto da lei ou do regulamento conforme incorporado na carta de contratação, é usado o texto do item 26.

A23. Em algumas jurisdições, a lei ou o regulamento que determina a responsabilidade da administração pode referir-se especificamente a uma responsabilidade pela adequação de livros e registros contábeis, ou do sistema contábil. Considerando que os livros, registros e sistemas são parte integrante dos controles internos (conforme definido na NBC TA 315, item 4(c)), as descrições na NBC TA 210 e no item 26 não fazem referência específica a eles.

Responsabilidade do auditor (ver itens 29 e 30)

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

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

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

Opinião do auditor (ver itens 35 a 37)

Texto da opinião do auditor previsto por lei ou regulamento

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

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

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

normas de auditoria. Consequentemente, o auditor não menciona no seu relatório de auditoria independente que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 210, item 21).

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

A28. A utilização da frase “apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou da frase “apresentam uma visão verdadeira e justa” é normalmente determinada pela lei ou pelo regulamento que rege a auditoria de demonstrações contábeis em determinada jurisdição, ou pela prática geralmente aceita. Embora não seja o cenário atualmente existente no Brasil, caso lei ou regulamento venha a requerer o uso de texto diferente, isso não afeta o requisito no item 14 desta Norma para que o auditor avalie a apresentação adequada das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada.

Descrição de informações apresentadas nas demonstrações contábeis

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assinatura do auditor (ver item 40)

A37. A assinatura do auditor é em nome da firma de auditoria, em nome pessoal do auditor ou dos dois, conforme apropriado. Além da assinatura do auditor, em certas jurisdições, como

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

Data do relatório do auditor independente (ver item 41)

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

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

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

A41. Em algumas jurisdições, é necessária aprovação final das demonstrações contábeis pelos acionistas antes delas serem publicadas. Essa prévia aprovação não é requerida no Brasil, ou seja, as demonstrações contábeis normalmente são publicadas antes da Assembléia Geral Ordinária que tem por objetivo a aprovação das demonstrações contábeis. Todavia, é importante considerar que, qualquer que seja a jurisdição, a aprovação final pelos acionistas não é necessária para o auditor independente concluir que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. A data de aprovação das demonstrações contábeis, para fins das normas de auditoria, é a primeira data em que as pessoas com autoridade reconhecida determinam que todas os quadros que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, foram elaboradas e que pessoas com autoridade reconhecida afirmaram que assumem a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis.

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

A42. A NBC TA 200 explica que pode ser que o auditor deva cumprir os requisitos legais ou regulatórios além das normas de auditoria (NBC TA 200, item A55). Nesse caso, o auditor pode ser obrigado a usar um formato ou texto no relatório do auditor independente diferente daquele descrito nesta Norma. Conforme explicado no item 4, a consistência do relatório do auditor independente, quando a auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras de auditoria e as normas internacionais de auditoria, promove credibilidade no mercado global tornando essas auditorias que foram conduzidas de acordo com normas reconhecidas mundialmente mais prontamente identificáveis. Quando as diferenças entre os requisitos legais ou regulatórios e as normas de auditoria referem-se somente ao formato e ao texto do

relatório do auditor independente e, no mínimo, cada um dos elementos identificados no item 43(a)(i) está incluído no relatório do auditor independente, o relatório do auditor independente pode se referir tanto às normas locais como às normas internacionais de auditoria. Conseqüentemente, nessas circunstâncias, considera-se que o auditor cumpriu os requisitos das normas de auditoria, mesmo quando o formato e o texto usados no seu relatório são especificados pelos requisitos legais ou regulatórios de apresentação de relatório. Quando os requisitos específicos em jurisdição específica não entram em conflito com as normas internacionais de auditoria, a adoção do formato e do texto usados nesta Norma ajuda os usuários do relatório do auditor independente a reconhecer mais prontamente o relatório do auditor independente como um relatório sobre uma auditoria conduzida de acordo com normas de auditoria. (A NBC TA 210 trata das circunstâncias em que leis ou regulamentos determinam o formato ou texto do relatório do auditor independente em termos que são significativamente diferentes dos requisitos das normas de auditoria.)

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

A43. No relatório do auditor independente, o auditor pode fazer referência à auditoria ter sido conduzida de acordo com as normas de auditoria e com as normas de auditoria nacionais, como as do Brasil, quando, além de cumprir as normas de auditoria nacionais relevantes, o auditor cumpre as normas internacionais de auditoria relevantes para a auditoria (NBC TA 200, item A56).

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

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

A45. Em algumas circunstâncias, é possível que a entidade deva, por lei, regulamento ou normas, ou por opção voluntária, apresentar informações suplementares que não são requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável juntamente com as demonstrações contábeis. Por exemplo, informações suplementares podem ser apresentadas para melhorar o entendimento da estrutura de relatório financeiro aplicável pelo usuário ou fornecer explicação adicional sobre itens específicos das demonstrações contábeis. Essas informações são apresentadas normalmente em demonstrativos suplementares ou como notas adicionais.

A46. A opinião do auditor cobre informações suplementares que não podem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis devido a sua natureza e forma de apresentação. Este seria o caso, por exemplo, quando as notas explicativas às demonstrações contábeis incluem uma explicação sobre até que ponto as demonstrações contábeis cumprem com outra estrutura de relatório financeiro. A opinião do auditor também cobriria as notas explicativas ou os demonstrativos suplementares que fazem referência cruzada com as demonstrações contábeis.

- A47. As informações suplementares cobertas pela opinião do auditor não precisam ser mencionadas especificamente no parágrafo introdutório do relatório do auditor independente quando a referência às notas explicativas na descrição das demonstrações que compõe as demonstrações contábeis no parágrafo introdutório é suficiente.
- A48. A legislação ou regulamentação pode não requerer que as informações suplementares sejam auditadas, e a administração pode decidir não pedir que o auditor inclua as informações suplementares no alcance da auditoria das demonstrações contábeis.
- A49. A avaliação do auditor sobre se as informações suplementares não auditadas estão apresentadas de maneira que poderiam ser interpretadas como estando cobertas pela opinião do auditor inclui, por exemplo, onde essas informações estão apresentadas em relação às demonstrações contábeis e quaisquer informações suplementares auditadas, e se estão claramente identificadas como “não auditadas.”
- A50. A administração poderia mudar a apresentação de informações suplementares não auditadas que poderiam ser interpretadas como estando cobertas pela opinião do auditor, por exemplo:
- removendo as referências cruzadas das demonstrações contábeis aos demonstrativos suplementares não auditados ou notas explicativas não auditadas de modo que a delimitação entre informações auditadas e não auditadas seja suficientemente clara;
  - apresentar as informações suplementares não auditadas fora das demonstrações contábeis ou, se isso não for possível nas circunstâncias, pelo menos colocar as notas explicativas não auditadas no final das notas explicativas às demonstrações contábeis requeridas e identificá-las claramente como não auditadas. As notas explicativas não auditadas que estão apresentadas juntamente com as notas auditadas podem ser mal interpretadas como tendo sido auditadas.
- A51. O fato de as informações suplementares não serem auditadas não isenta o auditor da responsabilidade de ler essas informações para identificar inconsistências relevantes com as demonstrações contábeis auditadas. A responsabilidade do auditor com relação às informações suplementares não auditadas é consistente com aquelas descritas na NBC TA 720.

## **Apêndice** (ver item A14)

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

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

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

Exemplo 3: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, elaborada para satisfazer as

necessidades de informações contábeis comuns de ampla gama de usuários (por exemplo, normas internacionais de contabilidade).

Exemplo 1: As circunstâncias incluem o seguinte:

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

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

(1)

(Destinatário apropriado)

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

### **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes(4)**

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

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

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

### **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (2) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (3) No caso em que incluir demonstrações consolidadas ou outras demonstrações, como a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados.
- (4) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (5) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.
- (6) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

Exemplo 2: As circunstâncias incluem o seguinte:

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

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário apropriado]

(2)

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

### **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(5)</sup>**

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

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

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

### **Opinião**

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

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

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

- (6) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

Exemplo 3: As circunstâncias incluem o seguinte:

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

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS<sup>(1)</sup>**

[Destinatário apropriado]

(2)

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

### **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis consolidadas**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(5)</sup>**

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

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

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

## Opinião

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

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

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

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.232/09

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

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 705 – “Modificações na Opinião do Auditor Independente”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 705.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 705 – MODIFICAÇÕES NA OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<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 independente	6
Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor independente	7 – 15
Forma e conteúdo do relatório do auditor independente com opinião modificada	16 – 27
Comunicação com os responsáveis pela governança	28
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Tipos de opinião modificada	A1
Natureza das distorções relevantes	A2 – A7
Natureza da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	A8 – A12
Consequência da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido à limitação imposta pela administração depois da aceitação do trabalho pelo auditor	A13 – A15
Outras considerações relativas à opinião adversa ou abstenção de opinião	A16
Forma e conteúdo do relatório do auditor independente com opinião modificada	A17 – A24
Comunicação com os responsáveis pela governança	A25
<b>Apêndice:</b> Exemplos de relatórios dos auditores independentes com opinião modificada	

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de acordo

com a NBC TA 700, o auditor conclui que é necessária uma modificação na sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

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

### **Tipos de opinião modificada**

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

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

4. O objetivo do auditor é expressar claramente uma opinião modificada de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, que é necessária quando:
  - (a) o auditor conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou
  - (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

### **Definições**

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

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

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

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

## **Requisitos**

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

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

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

#### Opinião com ressalva

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

#### Opinião adversa

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

#### Abstenção de opinião

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

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

11. Se, depois de aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que a administração impôs uma limitação ao alcance da auditoria que tem, segundo ele, probabilidade de resultar na necessidade de expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de expressar uma opinião

sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar que a administração retire a limitação.

12. No caso de a administração se recusar a retirar a limitação mencionada no item 11, o auditor deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança, a menos que todos aqueles responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NCB TA 260, item 13), assim como determinar se é possível executar procedimentos alternativos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.
13. Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente de auditoria, o auditor deve determinar as implicações como segue:
  - (a) se ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma opinião com ressalva; ou
  - (b) se ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria não adequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve (ver itens A13 e A14):
    - (i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis; ou
    - (ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório de auditoria independente não for viável ou possível, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.
14. Se o auditor renunciar conforme previsto no item 13(b)(i), antes da renúncia, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer assuntos relativos a distorções identificadas durante a auditoria que dariam origem a uma opinião modificada (ver item A15).

Outras considerações relativas à opinião adversa ou abstenção de opinião

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

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

Parágrafo contendo a base para a modificação

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

“Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião”, conforme apropriado (ver item A17).

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

#### Parágrafo da opinião

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

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

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

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

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

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

27. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve alterar o parágrafo introdutório do relatório do auditor para especificar que foi contratado para examinar as demonstrações contábeis. O auditor também deve alterar a descrição da sua responsabilidade e a descrição do alcance da auditoria para especificar somente o seguinte: “Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na condução da auditoria de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Em decorrência do(s) assunto (s) descrito(s) no parágrafo sobre a base para abstenção de opinião, não conseguimos obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar uma opinião de auditoria.”

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

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

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

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

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

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

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

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

A3. A NBC TA 450 define uma distorção como a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação necessários para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Consequentemente, pode surgir uma distorção relevante nas demonstrações contábeis em relação a:

- (a) adequação das políticas contábeis selecionadas;
- (b) aplicação das políticas contábeis selecionadas; ou
- (c) adequação das divulgações nas demonstrações contábeis.

### **Adequação das políticas contábeis selecionada**

A4. Em relação à adequação das políticas contábeis selecionadas pela administração, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis quando:

- (a) as políticas contábeis selecionadas não são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou
- (b) as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, não representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.

A5. As estruturas de relatórios financeiros incluem frequentemente requisitos para a contabilização e a divulgação de mudanças nas políticas contábeis. Se a entidade mudou

políticas contábeis significativas, uma distorção relevante nas demonstrações contábeis pode surgir quando a entidade não cumpriu esses requisitos.

#### Aplicação de políticas contábeis selecionadas

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

#### Adequação das divulgações nas demonstrações contábeis

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

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

- A8. A impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (também denominada como limitação no alcance da auditoria) pode ser decorrente de:
- (a) circunstâncias que estão fora do controle da entidade;
  - (b) circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor; ou
  - (c) limitações impostas pela administração.
- A9. A impossibilidade de executar um procedimento específico não constitui uma limitação no alcance da auditoria se o auditor conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente por meio de procedimentos alternativos. Caso não seja possível, os requisitos dos itens 7(b) e 10 aplicam-se conforme apropriado. As limitações impostas pela administração podem ter outras implicações para a auditoria, como para a avaliação do auditor sobre riscos de fraude e sua consideração sobre continuação do trabalho.
- A10. Exemplos de circunstâncias que estão fora do controle da entidade incluem:
- os registros contábeis da entidade foram destruídos;
  - os registros contábeis de componente significativo foram apreendidos indefinidamente por autoridades governamentais.
- A11. Exemplos de circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor incluem, quando:

- a entidade deve usar o método de equivalência patrimonial para uma entidade coligada e o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações contábeis dessa coligada para avaliar se o método de equivalência patrimonial foi aplicado de forma adequada;
- a nomeação do auditor é feita em uma época em que o auditor não consegue acompanhar a contagem física dos estoques;
- o auditor determina que somente a execução de procedimentos substantivos não é suficiente, porém os controles da entidade não são eficazes.

A12. Exemplos de impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente decorrente de limitação no alcance da auditoria imposta pela administração incluem, quando:

- a administração não permite que o auditor acompanhe a contagem física dos estoques;
- a administração não permite que o auditor solicite confirmação externa de saldos contábeis específicos.

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

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

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

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

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

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

- A expressão de uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma determinada estrutura de relatório financeiro e, dentro do mesmo relatório, a expressão de uma opinião adversa sobre as mesmas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro diferente.

- A expressão de uma abstenção de opinião em relação aos resultados das operações (performance das operações) e fluxos de caixa, quando relevante, e uma opinião não modificada em relação à posição patrimonial e financeira (NBC TA 510, item 10). Neste caso, o auditor não expressa uma abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo.

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

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

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

Parágrafo de opinião (ver itens 22 e 23)

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

Exemplos de relatórios dos auditores independentes

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

auditoria. O exemplo 4 contém uma abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor de obter evidência apropriada e suficiente de auditoria sobre um único elemento das demonstrações contábeis. O exemplo 5 contém uma abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor em obter evidência apropriada e suficiente de auditoria sobre diversos elementos das demonstrações contábeis. Em cada um dos últimos dois casos, os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis da impossibilidade são relevantes e generalizados.

### **Comunicação com os responsáveis pela governança** (ver item 28)

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

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

### **Apêndice** (ver itens A23 e 24)

#### **Exemplos de relatórios dos auditores independentes com opinião modificada**

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

#### **Exemplo 1:**

As circunstâncias incluem o seguinte:

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

- os estoques estão superavaliados. A distorção é considerada relevante, mas não generalizada para as demonstrações contábeis.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS<sup>(1)</sup>**

[Destinatário apropriado]

(2)

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

### **Responsabilidade da administração<sup>(5)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(6)</sup>**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia<sup>(7)</sup>. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

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

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

patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários.

### **Opinião com ressalva**

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais Normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controladas”. De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo e o da opinião também devem ser adaptados.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação dessa sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.”

### **Exemplo 2:**

As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria de demonstrações contábeis consolidadas para fins gerais elaboradas pela administração da entidade de acordo com as normas internacionais de contabilidade;
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes devido à não consolidação de uma subsidiária. A distorção é considerada relevante e generalizada nas demonstrações contábeis. Os efeitos da distorção sobre as demonstrações contábeis não foram determinados por não ser viável.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS<sup>(1)</sup>**

[Destinatário apropriado]

(2)

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

### **Responsabilidade da administração<sup>(5)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis consolidadas**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(6)</sup>**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia<sup>(7)</sup>. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis consolidadas tomadas em conjunto.

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

### **Base para opinião adversa**

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

## Opinião adversa

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

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais Normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) Adaptar este parágrafo e o da opinião caso seja inclusa outras demonstrações.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação dessa sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.”

### Exemplo 3:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um investimento em uma coligada estrangeira. Os possíveis efeitos da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizados nas demonstrações contábeis.

# **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS<sup>(1)</sup>**

[Destinatário apropriado]

(2)

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

## **Responsabilidade da administração<sup>(5)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

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

## **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(6)</sup>**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia<sup>(7)</sup>. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

## **Base para opinião com ressalva**

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

## **Opinião com ressalva**

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

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais Normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controladas”. De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo e o da opinião também devem ser adaptados.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação dessa sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.”

#### **Exemplo 4:**

As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- o auditor não teve condições de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento (extremamente relevante) das demonstrações contábeis, ou seja, o auditor também não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações financeiras de um investimento conjunto que representa mais de 90% do patrimônio líquido da empresa. Os possíveis efeitos dessa impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes e generalizados para as demonstrações contábeis.

# **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS<sup>(1)</sup>**

[Destinatário apropriado]  
(2)

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

## **Responsabilidade da administração<sup>(5)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

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

## **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(6)</sup>**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Em decorrência do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria.

## **Base para abstenção de opinião**

O investimento da empresa no empreendimento XYZ (localizado no País X e cujo controle é mantido de forma compartilhada) está registrado por \$ xxx no balanço patrimonial da Companhia ABC, que representa mais de 90% do seu patrimônio líquido em 31 de dezembro de 20X1.

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

## **Abstenção de opinião**

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

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais Normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controladas”. De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo também deve ser adaptado.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

### **Exemplo 5:**

As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- o auditor não teve condições de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis, ou seja, o auditor não teve condições de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre os estoques e as contas a receber da entidade. Os possíveis efeitos dessa impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes e generalizados para as demonstrações contábeis.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS<sup>(1)</sup>**

[Destinatário apropriado]

(2)

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

### **Responsabilidade da administração<sup>(4)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(5)</sup>**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Em decorrência do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria.

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

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

### **Abstenção de opinião**

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

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) No caso de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controladas”. De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo também deve ser adaptado.
- (4) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (5) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.233/09

*Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 706 – “Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 706.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 706 – PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS**  
**NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 2
Data de vigência	3
<b>OBJETIVO</b>	4
<b>DEFINIÇÕES</b>	5
<b>REQUISITOS</b>	
Parágrafos de ênfase no relatório do auditor independente	6 – 7
Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente	8
Comunicação com os responsáveis pela governança	9
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Parágrafos de ênfase no relatório do auditor independente	A1 – A4
Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente	A5 – A11
Comunicação com os responsáveis pela governança	A12
<b>Apêndice 1:</b> Lista de normas de auditoria que contêm exigências para parágrafos de ênfase	
<b>Apêndice 2:</b> Lista de normas de auditoria que contêm exigências para parágrafos de outros assuntos	
<b>Apêndice 3:</b> Exemplo de relatório de auditoria que inclui parágrafo de ênfase	

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

## **Introdução**

### **Alcance**

- Esta Norma trata de comunicações adicionais incluídas no relatório do auditor, quando este considerar necessário para:
  - chamar a atenção dos usuários para um assunto ou assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, de tal relevância que são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis; ou
  - chamar a atenção dos usuários para quaisquer assuntos que não os apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e que sejam relevantes para o usuário entender a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria.
- Os Apêndices 1 e 2 identificam as normas de auditoria que contêm exigências específicas para que o auditor inclua parágrafos de ênfase ou parágrafos de outros assuntos no seu

relatório. Nessas circunstâncias, as exigências nesta Norma referentes à forma e colocação de tais parágrafos são aplicáveis.

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

4. O objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para:
  - (a) um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância, que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários; ou
  - (b) como apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria.

### **Definições**

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

*Parágrafo de ênfase* é o parágrafo incluído no relatório de auditoria referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis.

*Parágrafos de outros assuntos* é o parágrafo incluído no relatório de auditoria que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria.

### **Requisitos**

#### **Parágrafos de ênfase no relatório do auditor independente**

6. Se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, tem tal importância e é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no relatório, desde que tenha obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis. Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis (ver itens A1 e A2).
7. Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no relatório, ele deve:
  - (a) incluí-lo imediatamente após o parágrafo de opinião no relatório do auditor;
  - (b) usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado;
  - (c) incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis; e

- (d) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado (ver itens A3 e A4).

### **Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente**

8. Se o auditor considera necessário comunicar outro assunto, não apresentado nem divulgado nas demonstrações contábeis, e que de acordo com seu julgamento é relevante para o entendimento, pelos usuários, da auditoria, da responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria, e não for proibido por lei ou regulamento, ele deve fazê-lo em um parágrafo no relatório de auditoria, com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado. O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de outros assuntos for relevante para a seção Outras Responsabilidades de Relatório (ver itens A5 a A11).

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

9. Se o auditor espera incluir um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no relatório, ele deve comunicar-se com os responsáveis pela governança no que se refere a essa expectativa e à redação proposta desse parágrafo (ver item A12).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Parágrafos de ênfase no relatório do auditor independente**

Circunstâncias em que um parágrafo de ênfase pode ser necessário (ver item 6)

- A1. Exemplos de circunstâncias em que o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de ênfase são:
- existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória;
  - aplicação antecipada (quando permitido) de nova norma contábil (por exemplo, nova prática contábil introduzida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)) com efeito disseminado de forma generalizada nas demonstrações contábeis, antes da sua data de vigência;
  - grande catástrofe que tenha tido, ou continue a ter, efeito significativo sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.
- A2. O uso generalizado de parágrafos de ênfase diminui a eficácia da comunicação de tais assuntos pelo auditor. Além disso, incluir mais informações no parágrafo de ênfase do que aquelas que foram apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis pode sugerir que o assunto não foi apropriadamente apresentado ou divulgado, portanto, o item 6 desta norma limita o uso de parágrafos de ênfase a assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis.

Inclusão de parágrafo de ênfase no relatório de auditoria (ver item 7)

- A3. A inclusão de parágrafo de ênfase no relatório não afeta a opinião do auditor. Um parágrafo de ênfase não substitui:

- (a) a expressão pelo auditor de uma opinião com ressalva, adversa, ou abstenção de opinião, quando exigido pelas circunstâncias de trabalho de auditoria específico (ver NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente); ou
- (b) as divulgações nas demonstrações contábeis exigidas de acordo com a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração.

A4. O relatório apresentado no Apêndice 3 inclui exemplo de parágrafo de ênfase em um relatório de auditoria que contém opinião com ressalva.

#### **Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente** (ver item 8)

Circunstâncias em que pode ser necessário um parágrafo de outros assuntos

Caso em que é relevante para o entendimento pelos usuários sobre a auditoria

A5. Nas raras circunstâncias em que não for possível ao auditor renunciar ao trabalho, embora o possível efeito de uma insuficiência de obter evidência de auditoria apropriada esteja disseminado de forma generalizada, devido a uma limitação do alcance da auditoria imposta pela administração (ver item 13(b)(ii) da NBC TA 705 para discussão dessa circunstância), o auditor pode considerar necessário incluir parágrafo de outros assuntos no relatório para explicar porque não é possível renunciar ao trabalho.

Caso em que é relevante para o entendimento pelos usuários da responsabilidade do auditor ou do seu relatório

A6. Lei, regulamento ou prática geralmente aceita pode exigir ou permitir que o auditor detalhe assuntos que forneçam explicação adicional de suas responsabilidades na auditoria das demonstrações contábeis ou do relatório sobre estas. Quando relevante, podem ser usados um ou mais subtítulos que descrevam o conteúdo do parágrafo de outros assuntos.

A7. O parágrafo de outros assuntos não trata de circunstâncias em que o auditor tenha outras responsabilidades no relatório de auditoria além da sua responsabilidade segundo as normas de auditoria para apresentar o relatório sobre as demonstrações contábeis (ver a seção “Outras responsabilidades de relatório” na NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, itens 38 e 39) ou em que se peça a ele que execute e apresente relatório sobre procedimentos adicionais especificados, ou que expresse uma opinião sobre assuntos específicos.

Emissão de relatório de auditoria sobre mais de um conjunto de demonstrações contábeis

A8. A entidade pode elaborar um conjunto de demonstrações contábeis de acordo com a uma estrutura de relatório financeiro de uso geral (por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil que tomam por base a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo CFC) e outro conjunto de demonstrações de acordo com outra estrutura de relatório financeiro, também, de uso geral (por exemplo, normas contábeis norte-americanas). A entidade pode contratar o auditor para apresentar relatório de auditoria sobre ambos os conjuntos de demonstrações contábeis. Se o auditor determinou que as estruturas de relatórios financeiros são aceitáveis nas respectivas circunstâncias, ele pode incluir um parágrafo de outros assuntos no relatório, referindo-se ao fato de que outro conjunto de demonstrações contábeis foi elaborado pela mesma entidade de acordo com outra estrutura de relatório e que emitiu um relatório de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

## Restrição à distribuição ou uso do relatório de auditoria

A9. Demonstrações contábeis elaboradas para uma finalidade específica podem ser elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais porque os usuários contratantes determinaram que tais demonstrações contábeis atendem as suas necessidades de informação contábil. Como o relatório de auditoria destina-se a usuários específicos, o auditor pode considerar necessário nas circunstâncias incluir um parágrafo de outros assuntos, declarando que o relatório de auditoria destina-se unicamente aos destinatários e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes.

## Inclusão de parágrafo de outros assuntos no relatório de auditoria

A10. O conteúdo do parágrafo de outros assuntos reflete claramente que não há exigência de que esse assunto seja apresentado e divulgado nas demonstrações contábeis. O parágrafo de outros assuntos não inclui informações que o auditor esteja proibido de fornecer por lei, regulamento ou outras normas profissionais, por exemplo, normas éticas relativas à confiabilidade das informações. O parágrafo de outros assuntos não inclui informações cujo fornecimento pela administração seja exigido.

A11. A inclusão de parágrafo de outros assuntos depende da natureza das informações a serem comunicadas. Quando um parágrafo de outros assuntos é incluído para chamar a atenção dos usuários para um assunto relevante para o seu entendimento da auditoria das demonstrações contábeis, o parágrafo é imediatamente após o parágrafo da opinião e de qualquer parágrafo de ênfase. Quando um parágrafo de outros assuntos é incluído para chamar a atenção dos usuários para um assunto relativo a outras responsabilidades do auditor tratadas no relatório, o parágrafo pode ser incluído na seção com o subtítulo “Relatório sobre outras exigências legais e regulatórias”. Alternativamente, quando relevante para todas as responsabilidades do auditor ou para o entendimento do relatório de auditoria pelos usuários, o parágrafo de outros assuntos pode ser incluído como seção separada após o relatório sobre as demonstrações contábeis e o relatório sobre outras exigências legais e regulatórias.

## **Comunicação com os responsáveis pela governança** (ver item 9)

A12. Tal comunicação possibilita aos responsáveis pela governança tomarem ciência da natureza de quaisquer assuntos específicos que o auditor pretenda realçar no seu relatório e fornecer-lhes a oportunidade de obter esclarecimento adicional quando necessário. Quando a inclusão de parágrafo dessa natureza sobre um assunto específico no relatório for recorrente em cada trabalho sucessivo, o auditor pode determinar que é desnecessário repetir a comunicação a cada trabalho.

## **Apêndice 1** (ver item 2)

### **Lista de normas de auditoria que contêm exigências para parágrafos de ênfase**

Este apêndice identifica itens em outras normas de auditoria que requerem do auditor a inclusão de parágrafo de ênfase no seu relatório de auditoria em certas circunstâncias.

A lista, a seguir, não substitui a consideração das exigências, aplicação relacionada e outros materiais explicativos nas normas de auditoria:

NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, item 19;  
NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 12(b) e 16;  
NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 19;  
NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais, item 14.

## **Apêndice 2** (ver item 2)

### **Lista de normas de auditoria que contêm exigências para parágrafos de outros assuntos**

Este apêndice identifica itens em outras normas de auditoria, que requerem do auditor a inclusão de parágrafo de outros assuntos no seu relatório em certas circunstâncias.

A lista, a seguir, não substitui a consideração das exigências, aplicação relacionada e outros materiais explicativos em normas de auditoria:

NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 12(b) e 16;  
NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, itens 13, 14, 16, 17 e 19;  
NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas, item 10(a).

## **Apêndice 3** (ver item A4)

### **Exemplo de relatório de auditoria que inclui parágrafo de ênfase**

As circunstâncias incluem:

- Auditoria de conjunto completo de demonstrações contábeis elaborados pela administração da entidade, em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil.
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
- Há incerteza relativa a um assunto litigioso excepcional.
- Um desvio da estrutura de relatório financeiro aplicável resultou em uma opinião com ressalva.
- Além da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor pode ter outras responsabilidades exigidas pela lei local. No Brasil inexistente tal responsabilidade, uma vez que as normas do CFC são de âmbito nacional, portanto, não considerado no exemplo.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário apropriado]

(2)

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

### **Responsabilidade da administração da Companhia pelas demonstrações contábeis<sup>(5)</sup>**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(6)</sup>**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia<sup>(7)</sup>. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

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

As aplicações financeiras em títulos e valores mobiliários destinadas à negociação da Companhia estão apresentadas no balanço patrimonial por \$ xxx. A administração não ajustou essas aplicações ao valor de mercado na data do balanço, ao invés disso, apresentou tais aplicações pelo valor de custo, o que constitui um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da Companhia indicam que se a administração tivesse apresentado essas aplicações ao valor de mercado, a Companhia teria reconhecido a perda não realizada de \$ xxx na demonstração do resultado para o exercício findo em .... O valor contábil das aplicações em títulos e valores mobiliários no balanço patrimonial teria sido reduzido no mesmo valor em 31 de dezembro de 20X1 e o resultado líquido, assim como o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ yyy, respectivamente, após os efeitos tributários.

### **Opinião com ressalva**

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para a opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Ênfase**

Chamamos à atenção para a Nota X às demonstrações contábeis, que descreve a incerteza<sup>(8)</sup> relacionada com o resultado da ação judicial movida contra a Companhia pela Empresa XYZ. Nossa opinião não contém ressalva relacionada a esse assunto.

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controladas”. De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo e o da opinião também devem ser adaptados.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação dessa sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias”.
- (8) Ao destacar a incerteza, o auditor usa a mesma terminologia usada na nota às demonstrações contábeis.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.234/09

*Aprova a NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 710 – “Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 710.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA 710 – INFORMAÇÕES COMPARATIVAS – VALORES CORRESPONDENTES E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Natureza das informações comparativas	2 – 3
Data de vigência	4
<b>OBJETIVO</b>	5
<b>DEFINIÇÕES</b>	6
<b>REQUISITOS</b>	
Procedimentos de auditoria	7 – 9
Relatório de auditoria	10 – 19
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Procedimentos de auditoria	A1
Relatório de auditoria	A2 – A11
<b>Apêndice:</b> Exemplos de relatórios dos auditores independentes	

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente relacionadas às informações comparativas na auditoria de demonstrações contábeis. Quando as demonstrações contábeis do período anterior foram ou não auditadas por auditor independente antecessor, os requisitos e a orientação da NBC TA 510 referentes a saldos iniciais também se aplicam.

### **Natureza das informações comparativas**

2. A natureza das informações comparativas que são apresentadas nas demonstrações contábeis da entidade depende dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Existem duas abordagens diferentes para a responsabilidade do auditor em relação a relatório referente a essas informações comparativas: valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas. A abordagem a ser adotada é frequentemente especificada por lei ou regulamentação, mas também pode ser especificada nos termos do trabalho. No Brasil, o item 42 da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis para fins gerais já destaca a importância de que as informações contábeis do ano corrente apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores, de forma consistente com

a Lei das Sociedades Anônimas, que requer a apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior. Adicionalmente, o item 38 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis requer que valores e informações narrativas e descritivas correspondentes ao ano anterior sejam apresentadas quando forem relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis do período corrente. Desta forma, as normas de auditoria que tratam da emissão de relatórios adotam a abordagem de valores correspondentes, ou seja, expressando opinião somente sobre o ano corrente, de forma consistente com o enfoque já adotado internacionalmente para demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS).

3. As diferenças básicas dos relatórios de auditoria entre as abordagens são:
  - (a) para valores correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis refere-se somente ao período corrente;
  - (b) para demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período para o qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

Esta Norma trata separadamente das exigências de apresentação de relatórios de auditoria para cada abordagem.

### **Data de vigência**

4. Esta Norma é aplicável a auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

### **Objetivo**

5. Os objetivos do auditor são:
  - (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável; e
  - (b) emitir relatório de acordo com as responsabilidades do auditor relacionadas com essa emissão.

### **Definições**

6. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados:

*Informações comparativas* compreendem os valores e as divulgações incluídas nas demonstrações contábeis referentes a um ou mais períodos anteriores de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

*Valores correspondentes* são informações comparativas onde os valores e outras divulgações do período anterior são parte integrante das demonstrações contábeis do período corrente e devem ser lidas somente em relação aos valores e outras divulgações relacionados ao período corrente (denominados “valores do período corrente”). O nível de detalhes dos valores e das divulgações correspondentes apresentados é determinado principalmente por sua relevância em relação aos valores do período corrente.

*Demonstrações contábeis comparativas* são informações comparativas onde os valores e outras divulgações do período anterior estão incluídos para fins de comparação com as demonstrações contábeis do período corrente, mas, se auditadas, são mencionadas na opinião

do auditor. O nível de informações incluídas nessas demonstrações contábeis comparativas é comparável com o das demonstrações contábeis do período corrente.

Para fins desta norma de auditoria, as referências a “período anterior” devem ser lidas como “períodos anteriores” quando as informações comparativas incluem valores e divulgações para mais de um período.

## **Requisitos**

### **Procedimentos de auditoria**

7. O auditor deve determinar se as demonstrações contábeis incluem as informações comparativas requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável e se essas informações estão classificadas adequadamente e, para tanto, o auditor deve avaliar se:
  - (a) as informações comparativas compreendem os valores e outras divulgações apresentados no período anterior ou, quando apropriado, se foram retificadas; e
  - (b) as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve mudanças nas políticas contábeis, se essas mudanças foram registradas de maneira apropriada e adequadamente apresentadas e divulgadas.
8. Se o auditor toma conhecimento de uma possível distorção relevante nas informações comparativas durante a execução da auditoria do período corrente, o auditor deve executar os procedimentos adicionais de auditoria necessários nas circunstâncias para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe distorção relevante. Se o auditor examinou as demonstrações contábeis do período anterior, ele deve cumprir também os requisitos relevantes da NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 14 a 17. Se as demonstrações contábeis do período anterior forem alteradas, o auditor deve determinar que as informações do período anterior apresentadas para fins de comparação correspondem às demonstrações contábeis alteradas.
9. Conforme requerido pela NBC TA 580 – Representações Formais, item 14, o auditor deve solicitar representações formais para todos os períodos mencionados na opinião do auditor independente. O auditor deve obter, também, uma representação formal específica sobre qualquer atualização feita para corrigir distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior que afeta as informações comparativas (ver item A1).

### **Relatório de auditoria**

#### Valores correspondentes

10. Quando são apresentados valores correspondentes, a opinião do auditor não deve mencionar os valores correspondentes exceto nas circunstâncias descritas nos itens 11, 12 e 14 (ver item A2).
11. Se o relatório do auditor independente no período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião e o assunto que gerou a modificação não está resolvido, o auditor deve incluir modificação na sua opinião sobre as demonstrações contábeis do período corrente. No parágrafo sobre a base para a modificação no relatório do auditor independente, o auditor deve:

- (a) mencionar os valores do período corrente e os valores correspondentes na descrição do assunto que gerou a modificação quando os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são relevantes; ou
  - (b) em outros casos, explicar que a opinião da auditoria contém modificação em decorrência dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto não resolvido sobre a comparabilidade dos valores do período corrente e dos valores correspondentes (ver itens A3 a A5).
12. Se o auditor obtém evidência de auditoria de que existe distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior sobre as quais foi emitida anteriormente uma opinião sem modificação e os valores correspondentes não foram adequadamente ajustados ou não foram feitas divulgações apropriadas, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou uma opinião adversa no seu relatório sobre as demonstrações contábeis do período corrente. Essa opinião com ressalva ou adversa é sobre o efeito na comparação dos valores correntes com relação aos valores correspondentes nelas incluídos (ver item A6).

#### Demonstrações contábeis do período anterior auditadas por auditor independente antecessor

13. Se as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor e o auditor atual não está proibido por lei ou regulamento de mencionar o relatório do auditor independente antecessor sobre os valores correspondentes e decide fazer isso, ele deve especificar em um parágrafo de Outros Assuntos no seu relatório de auditoria independente:
- (a) que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por um auditor independente antecessor;
  - (b) o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se essa opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e
  - (c) a data desse relatório (ver item A7).

#### Demonstrações contábeis do período anterior não auditadas

14. Se as demonstrações contábeis do período anterior não foram auditadas, o auditor deve especificar em um parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor independente que os valores correspondentes não foram auditados. Essa declaração, contudo, não isenta o auditor do requisito de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente (NBC TA 510, item 6).

#### Demonstrações contábeis comparativas

15. Quando são apresentadas demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual as demonstrações contábeis são apresentadas, ou seja, a opinião sobre os dois períodos (ver itens 2, A8 e A9).
16. Ao emitir relatório sobre demonstrações contábeis cobrindo, também o período anterior, em conexão com a auditoria do período corrente, se a opinião atual (do mesmo auditor) sobre as demonstrações do período anterior for diferente da opinião expressa anteriormente, o auditor deve divulgar as razões substanciais para a opinião diferente em um no parágrafo de Outros Assuntos, de acordo com o item 8 da NBC TA 706 (ver também item A10 desta Norma).

#### Demonstrações contábeis do período anterior examinadas por auditor independente antecessor;

17. Se as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas por um auditor independente antecessor e, a menos que o relatório desse auditor independente antecessor sobre as demonstrações contábeis do período anterior seja reemitido com as demonstrações contábeis, além de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do período corrente, o auditor deve especificar em um parágrafo de Outros Assuntos:
  - (a) que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor;
  - (b) o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se a opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e
  - (c) a data desse relatório.
  
18. Se o auditor (atual) conclui que existe distorção relevante que afeta as demonstrações contábeis do período anterior sobre as quais o auditor independente antecessor emitiu anteriormente relatório sem modificação, o auditor (atual) deve comunicar a distorção para o nível apropriado da administração e, a menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), para os responsáveis pela governança, e solicitar que o auditor independente antecessor seja informado. Se as demonstrações contábeis do período anterior forem alteradas, e o auditor independente antecessor concordar em emitir novo relatório sobre as demonstrações contábeis alteradas do período anterior, o auditor (atual) deve emitir relatório somente sobre o período corrente (ver item A11).

#### Demonstrações contábeis do período anterior não auditadas

19. Se as demonstrações contábeis do período anterior não foram auditadas, o auditor deve especificar em um parágrafo de Outros Assuntos que as demonstrações contábeis comparativas não foram auditadas. Essa declaração, contudo, não isenta o auditor do requisito de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente (NBC TA 510, item 6).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Procedimentos de auditoria**

#### Representações formais (ver item 9)

- A1. No caso de demonstrações contábeis comparativas, são requeridas representações formais para todos os períodos mencionados na opinião do auditor porque a administração precisa reafirmar que as representações formais que fez referentes ao período anterior continuam apropriadas. No caso de valores correspondentes, as representações formais são requeridas somente para o período corrente porque o auditor emite a opinião sobre essas demonstrações contábeis, que incluem os valores correspondentes. Entretanto, o auditor solicita uma representação formal específica sobre qualquer retificação feita para corrigir distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior que afeta as informações comparativas.

### **Relatório de auditoria**

Valores correspondentes não mencionados na opinião do auditor (ver item 10)

- A2. A opinião do auditor não menciona os valores correspondentes porque o auditor emite uma opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, incluindo os valores correspondentes.

Modificação no relatório do auditor independente sobre o período anterior não resolvida (ver item 11)

- A3. Quando o relatório do auditor independente no período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma modificação (opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião) e o assunto que gerou a modificação está resolvido e adequadamente registrado ou apresentado nas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, a opinião do auditor sobre o período corrente não precisa mencionar a modificação anterior.
- A4. Quando a opinião do auditor sobre o período anterior, conteve modificação conforme expressa anteriormente, o assunto não resolvido que gerou a modificação pode não ser relevante para os valores do período corrente. Contudo, pode ser necessária uma opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião (conforme aplicável) sobre as demonstrações contábeis do período corrente, em decorrência dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto não resolvido sobre a comparabilidade dos valores atuais e valores correspondentes.
- A5. Os exemplos ilustrativos A e B do Apêndice apresentam situações em que o relatório do auditor independente sobre o período anterior incluiu uma opinião modificada e o assunto que gerou a modificação não está resolvido.

Distorção nas demonstrações contábeis de período anterior (ver item 12)

- A6. Quando as demonstrações contábeis do período anterior contendo distorção não foram alteradas e não foi reemitido o relatório do auditor independente, mas os valores correspondentes foram adequadamente retificados ou foram feitas divulgações apropriadas nas demonstrações contábeis do período corrente, o relatório do auditor independente pode incluir um parágrafo de ênfase. Esse parágrafo de ênfase descreve as circunstâncias e menciona, quando relevante, que as divulgações que descrevem totalmente o assunto podem ser encontradas nas demonstrações contábeis (ver NBC TA 706).

Demonstrações contábeis do período anterior examinadas por um auditor independente antecessor (ver item 13)

- A7. O exemplo ilustrativo C do Apêndice apresenta um relatório do auditor independente quando as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por um auditor independente antecessor e o auditor (atual) não está proibido por lei ou regulamento de mencionar o relatório do auditor independente antecessor sobre os valores correspondentes.

Demonstrações contábeis comparativas

Menção na opinião do auditor (ver item 15)

- A8. Considerando que o relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis comparativas é aplicado para as demonstrações contábeis de cada um dos períodos apresentados, o auditor pode expressar uma opinião com ressalva, adversa ou abster-se de

expressar uma opinião, assim como incluir parágrafo de ênfase relacionado a um ou mais períodos, apesar de expressar uma opinião diferente sobre as demonstrações contábeis do outro período.

- A9. O exemplo ilustrativo D do Apêndice apresenta um relatório do auditor independente quando ele deve emitir relatório sobre as demonstrações contábeis do período corrente e do período anterior em conexão com a auditoria do período corrente. O relatório do período anterior incluiu uma opinião modificada e o assunto que gerou a modificação não está resolvido.

Opinião sobre demonstrações contábeis de períodos anteriores diferente da opinião emitida anteriormente (ver item 16)

- A10. Ao incluir, no relatório atual, opinião sobre as demonstrações contábeis do período anterior em conexão com a auditoria do período corrente, a opinião (do mesmo auditor) sobre as demonstrações contábeis do período anterior pode ser diferente da opinião expressa anteriormente, se o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou eventos que afetam as demonstrações contábeis de período anterior de forma relevante no decurso da auditoria do período corrente. Em algumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades adicionais estabelecidas para evitar confiança futura no relatório do auditor independente emitido anteriormente sobre as demonstrações contábeis de períodos anteriores (ver itens 14 a 17 da NBC TA 560).

Demonstrações contábeis de períodos anteriores examinadas por um auditor independente antecessor (ver item 18)

- A11. O auditor independente antecessor pode não ter condição ou não querer reemitir o relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis do período anterior. A inclusão de parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor independente (atual) pode indicar que o auditor independente antecessor emitiu relatório sobre as demonstrações contábeis do período anterior antes da alteração. Além disso, se o auditor (atual) é contratado e obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para se satisfazer quanto à adequação da alteração, o seu relatório pode, também, incluir o seguinte parágrafo:

Como parte de nossos exames das demonstrações contábeis de 20X2, examinamos também os ajustes descritos na Nota Explicativa X que foram efetuados para alterar as demonstrações contábeis de 20X1. Em nossa opinião, tais ajustes são apropriados e foram corretamente efetuados. Não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações contábeis da Companhia referentes ao exercício de 20X1 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de asseguarção sobre as demonstrações contábeis de 20X1 tomadas em conjunto.

## **Apêndice**

### **Exemplos de relatórios dos auditores independentes**

#### **Exemplo A – Valores correspondentes (ver item A5)**

Modelo de relatório para as circunstâncias descritas no item 11(a), como segue:

- O relatório do auditor independente sobre o período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva.

- O assunto que gerou a modificação não está resolvido.
- Os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são relevantes e requerem uma opinião com modificação referente aos valores do período corrente.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC<sup>(3)</sup>, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1<sup>(4)</sup> e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa<sup>(5)</sup> para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração<sup>(6)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(7)</sup>**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia<sup>(8)</sup>. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

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

Conforme discutido na Nota Explicativa X às demonstrações contábeis, não foi refletida nenhuma depreciação nas demonstrações contábeis, o que constitui desvio das práticas contábeis adotadas no Brasil. Isso é o resultado da decisão tomada pela administração no início do exercício anterior e nos levou a incluir uma ressalva na opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis referentes ao referido exercício. Com base no método linear de depreciação e em taxas anuais de 5% para edifícios e 20% para os equipamentos, o prejuízo do exercício findo em 20X1 deveria ser

aumentado em \$ xxx (\$ em 20X0), enquanto que o imobilizado em 31/12/20X1 deveria ser reduzido em \$ xyxy pela depreciação acumulada (\$ xxx em 31/12/20X0) e o prejuízo acumulado seria aumentado em \$ xyxy em 31/12/20X1 (\$ xxx em 20X0).

### **Opinião com ressalva**

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) No caso de, também, incluir demonstrações consolidadas adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controlada”.
- (4) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (5) No caso de incluir outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados para incluir essa outra demonstração.
- (6) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (7) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (8) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

### **Exemplo B – Valores correspondentes (ver item A5)**

Modelo de relatório para as circunstâncias descritas no item 11(b), como segue:

- O relatório do auditor independente sobre o período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva.
- O assunto que gerou a modificação não está resolvido.
- Os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são irrelevantes, mas requerem uma opinião com modificação do auditor em decorrência dos efeitos ou possíveis

efeitos do assunto não resolvido sobre a comparabilidade dos valores do período corrente e valores correspondentes.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC<sup>(3)</sup>, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1<sup>(4)</sup> e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa<sup>(5)</sup> para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração da Companhia<sup>(6)</sup> sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(7)</sup>**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia<sup>(8)</sup>. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

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

Por termos sido nomeados auditores da Companhia ABC durante o exercício de 20X0, não foi possível acompanhar a contagem física dos estoques no início desse período ou nos satisfazer por meios alternativos quanto a essas quantidades em estoque. Uma vez que os estoques iniciais afetam a determinação dos resultados das operações, não conseguimos determinar se teria havido necessidade de ajustes em relação aos resultados das operações e lucros acumulados iniciais para 20X0. Nossa opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X0 conteve modificação. Nossa opinião sobre as demonstrações contábeis do

período corrente também incluiu modificação em decorrência do possível efeito desse assunto sobre a comparabilidade dos valores do período corrente e valores correspondentes.

### **Opinião com ressalva**

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos sobre os valores correspondentes do assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) No caso de, também, incluir demonstrações consolidadas adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controlada”.
- (4) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (5) No caso de incluir outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados para incluir essa outra demonstração.
- (6) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (7) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (8) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

### **Exemplo C – Valores correspondentes (ver item A7)**

Exemplo de relatório para as circunstâncias descritas no item 13, como segue:

- As demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor.
- O auditor não está proibido por lei ou regulamento de mencionar o relatório do auditor independente antecessor sobre os valores correspondentes e decide fazer isso.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC<sup>(3)</sup>, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1<sup>(4)</sup> e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa<sup>(5)</sup> para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração da Companhia<sup>(6)</sup> sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes<sup>(7)</sup>**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia<sup>(8)</sup>. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

### **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Outros assuntos**

As demonstrações contábeis da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X0 foram examinadas por outros auditores independentes que emitiram relatório em 31 de março de 20X1 com uma opinião sem modificação sobre essas demonstrações contábeis.

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) No caso de, também, incluir demonstrações consolidadas adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controlada”.
- (4) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (5) No caso de incluir outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados para incluir essa outra demonstração.
- (6) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (7) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (8) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

#### **Exemplo D - Demonstrações contábeis comparativas (ver item A9)**

Modelo de relatório para as circunstâncias descritas no item 15, como segue:

- O auditor deve emitir relatório sobre as demonstrações contábeis do período corrente e do período anterior em conexão com a auditoria do período corrente.
- O relatório do auditor independente sobre o período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva.
- O assunto que gerou a ressalva não está resolvido.
- Os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são relevantes para as demonstrações contábeis do período corrente e do período anterior e requerem uma modificação na opinião do auditor.

### **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC(3), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa(4) para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração da Companhia(5) sobre as demonstrações contábeis**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes(6)**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia(7). Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

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

Conforme discutido na Nota Explicativa X às demonstrações contábeis, não foi registrada nenhuma depreciação nas demonstrações contábeis, o que constitui desvio das práticas contábeis adotadas no Brasil. Com base no método linear de depreciação e em taxas anuais de 5% para edifícios e 20% para os equipamentos, o prejuízo do exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 deveria ser aumentado em \$ xxx (\$ yyy em 20X0), enquanto que o imobilizado em 31 de dezembro de 20X1 deveria ser reduzido pela depreciação acumulada de \$ xyxy (\$ xxx em 20X0) e o prejuízo acumulado deveria ser aumentado em \$ xyxy em 20X1 e \$ xxx em 20X0.

### **Opinião com ressalva**

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo sobre a 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 e 20X0, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para os exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

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

[Data do relatório do auditor independente]

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) No caso de, também, incluir demonstrações consolidadas adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controlada”.
- (4) No caso de incluir outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados para incluir essa outra demonstração.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.235/09

*Aprova a NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 720 – “Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 720.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 720 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR EM RELAÇÃO A OUTRAS**  
**INFORMAÇÕES INCLUÍDAS EM DOCUMENTOS QUE CONTENHAM**  
**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 2
Data de vigência	3
<b>OBJETIVO</b>	4
<b>DEFINIÇÕES</b>	5
<b>REQUISITOS</b>	
Leitura de outras informações	6 – 7
Inconsistências relevantes	8 – 13
Distorções relevantes de um fato	14 – 16
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Alcance	A1 – A4
Leitura de outras informações	A5
Inconsistências relevantes	A6 – A9
Distorções relevantes de um fato	A10 – A11

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente relacionada com outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente. Na ausência de qualquer requisito nas circunstâncias específicas do trabalho, a opinião do auditor não abrange outras informações e o auditor não tem responsabilidade específica por determinar se as outras informações estão adequadamente demonstradas ou não. Entretanto, o auditor lê as outras informações porque a credibilidade das demonstrações contábeis auditadas pode estar prejudicada por inconsistências relevantes entre as demonstrações contábeis auditadas e as outras informações (ver item A1).
2. Nesta Norma, “documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas” refere-se a relatórios anuais (ou documentos similares), que são emitidos para proprietários (ou partes interessadas similares), que contenham demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente. Esta Norma também pode ser aplicada, adaptada às

circunstâncias se necessário, a outros documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas, como os utilizados em lançamentos de títulos e valores mobiliários (ver itens A2 a A4).

### **Data de vigência**

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

### **Objetivo**

4. O objetivo do auditor é responder adequadamente quando documentos que contêm demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente incluem outras informações que poderiam prejudicar a credibilidade dessas demonstrações contábeis e do relatório do auditor independente.

### **Definições**

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

*Outras informações* são informações financeiras e não financeiras (que não as demonstrações contábeis e o respectivo relatório do auditor independente) que estão incluídas, por lei, regulamento ou costume, em um documento que contenha demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente.

*Inconsistência* compreende as outras informações que contradizem as informações contidas nas demonstrações contábeis auditadas. Uma inconsistência relevante pode gerar dúvida sobre as conclusões de auditoria advindas da evidência de auditoria anteriormente obtida e, possivelmente, sobre a base para a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.

*Distorção de um fato* compreende as outras informações, não relacionadas com os assuntos que aparecem nas demonstrações contábeis auditadas, que estão demonstradas ou apresentadas de forma incorreta. Uma distorção relevante de um fato pode prejudicar a credibilidade dos documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas.

### **Requisitos**

#### **Leitura de outras informações**

6. O auditor deve ler as outras informações para identificar inconsistências relevantes, se houver, com as demonstrações contábeis auditadas.
7. O auditor deve estabelecer entendimentos apropriados com a administração ou os responsáveis pela governança para obter as outras informações antes da data do seu relatório de auditoria independente. Se não for possível obter todas as outras informações antes de seu relatório, o auditor deve ler essas informações assim que possível (ver item A5).

#### **Inconsistências relevantes**

8. Se, ao ler as outras informações, o auditor identificar uma inconsistência relevante, ele deve determinar se as demonstrações contábeis auditadas ou as outras informações precisam ser retificadas.

Inconsistências relevantes identificada em outras informações obtidas antes da data do relatório do auditor independente

9. Quando for necessário retificar as demonstrações contábeis auditadas e a administração se recusa a fazer essa retificação, o auditor deve modificar a opinião em seu relatório de acordo com a NBC TA 705 – Modificação na Opinião do Auditor Independente.
10. Quando for necessário retificar as outras informações e a administração se recusa a fazer essa retificação, o auditor deve comunicar esse assunto aos responsáveis pela governança; e
  - (a) incluir no relatório do auditor independente um parágrafo de outros assuntos descrevendo a inconsistência relevante de acordo com a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, item 9; ou
  - (b) reter o seu relatório; ou
  - (c) quando legalmente permitido, o auditor deve se retirar do trabalho (ver itens A6 e A7).

Inconsistências relevantes identificadas em outras informações obtidas após a data do relatório do auditor independente

11. Quando for necessário retificar as demonstrações contábeis auditadas, o auditor deve cumprir os requisitos relevantes da NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 10 a 17.
12. Quando for necessário retificar as outras informações e a administração concorda em fazer essa retificação, o auditor deve aplicar os procedimentos necessários nas circunstâncias (ver item A8).
13. Quando for necessário retificar as outras informações, mas a administração se recusa a fazer a retificação, o auditor deve notificar os responsáveis pela governança sobre sua preocupação com as outras informações e tomar quaisquer medidas adicionais apropriadas (ver item A9).

### **Distorções relevantes de um fato**

14. Se, ao ler as outras informações para fins de identificar inconsistências relevantes, o auditor tomar conhecimento de uma aparente distorção relevante de um fato, ele deve discutir o assunto com a administração (ver item A10).
15. Se após essa discussão, o auditor ainda considerar que existe uma aparente distorção relevante de um fato, ele deve solicitar que a administração consulte um terceiro qualificado, como os consultores legais da entidade, e deve considerar a assessoria recebida.
16. Quando o auditor concluir que existe distorção relevante de um fato nas outras informações que a administração se recusa a corrigir, ele deve notificar os responsáveis pela governança sobre a sua preocupação com as outras informações e tomar quaisquer medidas adicionais apropriadas (ver item A11).

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

**Alcance** (ver itens 1 e 2)

- A1. O auditor pode ter responsabilidades adicionais, por meio de exigências estatutárias ou outras exigências regulatórias, em relação a outras informações que estão além do alcance desta Norma. Por exemplo, em algumas situações pode ser requerido que o auditor aplique procedimentos específicos a outras informações, como dados suplementares requeridos, ou expressar uma opinião sobre a confiabilidade de indicadores de desempenho descritos nas outras informações. No caso de haver essas obrigações, as responsabilidades adicionais do auditor são determinadas pela natureza do trabalho e por lei, regulamento e normas profissionais. Se essas outras informações são omitidas ou contêm deficiências, pode ser que, por exigência da legislação ou regulamentação, o auditor deva mencionar o assunto no seu relatório.
- A2. Outras informações podem conter, por exemplo:
- relatório da administração ou dos responsáveis pela governança sobre operações;
  - resumos ou destaques financeiros;
  - dados sobre emprego;
  - dispêndios planejados de capital;
  - índices financeiros;
  - nomes de diretores e conselheiros;
  - dados trimestrais selecionados.
- A3. Para fins das normas de auditoria, outras informações não compreendem, por exemplo:
- um comunicado à imprensa ou memorando de encaminhamento, tal como uma carta de apresentação, que acompanha o documento que contém demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente;
  - informações incluídas em informativos de analistas;
  - informações incluídas no site da entidade.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte (ver item 2)

- A4. A menos que seja exigido por lei ou regulamento, entidades de pequeno porte têm menos probabilidade de emitir documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas. Entretanto, um exemplo desse tipo de documento seria quando existe um requisito legal para um relatório de acompanhamento pelos responsáveis pela governança. Exemplos de outras informações que podem estar incluídas em documento que contenha demonstrações contábeis auditadas de entidade de pequeno porte são: a demonstração do resultado detalhada ou o relatório da administração.

**Leitura de outras informações** (ver item 7)

- A5. A obtenção de outras informações antes da data do relatório do auditor independente permite que o auditor resolva, em tempo hábil, possíveis inconsistências relevantes e aparentes distorções relevantes de um fato com a administração. Pode ser útil um acordo com a administração sobre quando as outras informações estarão disponíveis.

**Inconsistências relevantes**

Inconsistência relevante identificada em outras informações obtidas antes da data do relatório do auditor independente (ver item 10)

A6. Quando a administração se recusa a retificar as outras informações, o auditor pode basear qualquer decisão sobre qual medida adicional tomar, considerando os seus consultores legais (do auditor).

Considerações específicas de entidade do setor público

A7. No setor público, a retirada do trabalho ou a retenção do relatório do auditor independente podem não ser opções. Nesses casos, o auditor pode emitir um relatório para o órgão legal pertinente com os detalhes da inconsistência.

Inconsistência relevante identificada em outras informações obtidas após a data do relatório do auditor independente (ver itens 12 e 13)

A8. Quando a administração concorda em retificar as outras informações, os procedimentos do auditor podem incluir revisão das providências tomadas pela administração para assegurar que as pessoas que receberam as demonstrações contábeis emitidas anteriormente, o respectivo relatório do auditor independente e as outras informações, sejam informadas sobre a retificação.

A9. Quando a administração se recusa a fazer a retificação de outras informações que o auditor conclui ser necessária, as medidas adicionais apropriadas a serem tomadas podem incluir a obtenção de conselho dos seus consultores legais.

**Distorções relevantes de um fato** (ver itens 14 a 16)

A10. Ao discutir uma aparente distorção relevante de um fato com a administração, o auditor pode não ser capaz de avaliar a veracidade de algumas divulgações incluídas nas outras informações e as respostas da administração às suas indagações, e pode concluir que existem diferenças válidas de julgamento ou de opinião.

A11. Quando o auditor concluir que existe uma distorção relevante de um fato que a administração se recusa a corrigir, as medidas adicionais apropriadas a serem tomadas pelo auditor podem incluir a obtenção de conselho de seus consultores legais.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.236/09

*Aprova a NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas de Contabilidade para Propósitos Especiais.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 800 – “Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 800.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TA 800 – CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ELABORADAS DE ACORDO COM ESTRUTURAS CONCEITUAIS DE CONTABILIDADE PARA PROPÓSITOS ESPECIAIS

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 3
Data de vigência	4
<b>OBJETIVO</b>	5
<b>DEFINIÇÕES</b>	6 – 7
<b>REQUISITOS</b>	
Considerações ao aceitar o trabalho	8
Considerações ao planejar e executar a auditoria	9 – 10
Formação de opinião e comunicação das considerações	11 – 14
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Definição de estrutura conceitual para propósitos especiais	A1 – A4
Considerações ao aceitar o trabalho	A5 – A8
Considerações ao planejar e executar a auditoria	A9 – A12
Formação de opinião e comunicação das considerações	A13 – A15

**Apêndice:** Exemplos de relatórios dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais

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

## Introdução

### Alcance

1. As normas de auditoria (NBC TAs) da série 200-700 se aplicam à auditoria de demonstrações contábeis. A NBC TA 800 trata das considerações especiais na aplicação dessas normas à auditoria de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.
2. Esta Norma foi escrita no contexto de um conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura para propósitos especiais. A NBC TA 805 trata das considerações especiais para a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.
3. Esta Norma não suprime os requisitos das outras normas de auditoria, nem pretende tratar de todas as considerações especiais que podem ser relevantes nas circunstâncias do trabalho.

## **Data de vigência**

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

## **Objetivo**

5. O objetivo do auditor, ao aplicar as normas de auditoria no exame de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais, é tratar apropriadamente as considerações especiais que são relevantes para:
  - (a) aceitação do trabalho;
  - (b) planejamento e execução do referido trabalho; e
  - (c) formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.

## **Definições**

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

*Demonstrações contábeis para propósitos especiais* são demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais (ver item A4).

*Estrutura conceitual para propósitos especiais* é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis de usuários específicos. A estrutura de relatório financeiro pode ser uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade (ver itens A1 a A4 desta Norma e item 13(a) da NBC TA 200).

7. A referência a “demonstrações contábeis” nesta Norma significa “conjunto completo de demonstrações contábeis para propósitos especiais, incluindo as respectivas notas explicativas”. As notas explicativas normalmente compreendem o resumo das principais práticas contábeis e outras informações. Os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis e o que constitui um conjunto completo de demonstrações contábeis.

## **Requisitos**

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

#### Aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro

8. A NBC TA 210, item 6(a), requer que o auditor determine a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicada na elaboração das demonstrações contábeis. Na auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais, o auditor deve obter entendimento sobre (ver itens A5 a A8):
  - (a) o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações contábeis;
  - (b) os usuários previstos; e
  - (c) as providências tomadas pela administração para determinar que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.

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

9. A NBC TA 200, item 18, requer que o auditor cumpra as normas de auditoria relevantes para a auditoria. Ao planejar e executar uma auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais, o auditor deve determinar se a aplicação das normas de auditoria requer consideração especial nas circunstâncias do trabalho (ver itens A9 a A12).
10. A NBC TA 315, item 11(c), requer que o auditor obtenha entendimento da seleção e aplicação de práticas contábeis da entidade. No caso de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as cláusulas de um contrato, o auditor deve obter entendimento sobre as interpretações significativas do contrato firmado pela administração na elaboração dessas demonstrações contábeis. Uma interpretação é significativa quando a adoção de outra interpretação razoável teria produzido diferença relevante nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

## **Formação de opinião e comunicação das considerações**

11. Na formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais, o auditor deve aplicar os requisitos da NBC TA 700 (ver item A13).

### Descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável

12. A NBC TA 700, item 15, requer que o auditor avalie se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as cláusulas de um contrato, o auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis descrevem adequadamente as interpretações significativas do contrato sobre o qual estão baseadas as demonstrações contábeis.
13. A NBC TA 700 trata da forma e do conteúdo do relatório do auditor independente. No caso de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais:
  - (a) o relatório do auditor independente também deve descrever o objetivo para o qual foram elaboradas as demonstrações contábeis e, se necessário, os usuários previstos, ou referir-se à nota explicativa nas demonstrações contábeis para propósitos especiais que contém essas informações; e
  - (b) se a administração tem opção de estruturas de relatórios financeiros na elaboração dessas demonstrações contábeis, a explicação da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis também deve fazer referência à sua responsabilidade por determinar que a estrutura de relatório financeiro é aceitável nas circunstâncias.

Alerta aos leitores de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais

14. O relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais deve incluir um parágrafo de ênfase alertando os usuários desse relatório de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais e que, conseqüentemente, as demonstrações contábeis podem não ser adequadas para outro fim. O auditor deve incluir esse parágrafo na seção adequada do relatório e com título apropriado (ver itens A14 e A15).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Definição de estrutura conceitual para propósitos especiais (ver item 6)**

A1. Exemplos de estruturas conceituais para propósitos especiais são:

- base contábil fiscal para um conjunto de demonstrações contábeis para acompanhar a declaração de imposto de renda da entidade;
- base contábil de recebimentos e pagamentos (regime de caixa) para elaboração de informações sobre o fluxo de caixa, que a entidade pode precisar elaborar para credores;
- disposições para elaboração de relatórios contábeis para atender os requisitos estabelecidos por agência ou órgão regulador; ou
- as cláusulas de um contrato para elaboração de relatórios contábeis, como contrato para emissão de títulos, contrato de empréstimo, ou contrato de subvenção para projeto.

A2. Pode haver circunstâncias em que uma estrutura conceitual para propósitos especiais é baseada na estrutura de relatório financeiro estabelecida por organização normativa autorizada ou reconhecida ou, ainda, por lei ou regulamento, mas não cumpre todos os requisitos dessa estrutura de relatório financeiro. Um exemplo é o contrato que requer que as demonstrações contábeis sejam elaboradas de acordo com a maioria das normas de contabilidade da jurisdição, mas não todas. Quando isso é aceitável nas circunstâncias do trabalho, não é apropriado que a descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável nas demonstrações contábeis para propósitos especiais implique na total conformidade com a estrutura de relatório financeiro estabelecida pela organização normativa autorizada ou reconhecida ou, ainda, por lei ou regulamento. No exemplo acima, a descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável pode referir-se às cláusulas de um contrato para elaboração de relatórios ou demonstrações contábeis, em vez de fazer qualquer referência às normas de contabilidade da Jurisdição X.

A3. Nas circunstâncias descritas no item A2, a estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais pode não ser uma estrutura de apresentação adequada mesmo que a estrutura de relatório financeiro sobre a qual está baseada seja uma estrutura de apresentação adequada. Isso ocorre porque a estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais pode não cumprir todos os requisitos da estrutura de relatório financeiro estabelecida pela organização normativa autorizada ou reconhecida ou, ainda, por lei ou regulamento que são necessários para possibilitar a apresentação adequada das demonstrações contábeis.

A4. As demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais podem ser as únicas demonstrações contábeis que a entidade elabora. Nessas circunstâncias, essas demonstrações contábeis podem ser usadas por usuários que não aqueles para quem a estrutura de relatório financeiro foi elaborada. Apesar da ampla distribuição das demonstrações contábeis nessas circunstâncias, as demonstrações contábeis ainda são consideradas demonstrações contábeis para propósitos especiais para fins das normas de auditoria. Os requisitos dos itens 13 e 14 desta Norma foram elaborados para evitar mal-entendidos sobre o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações contábeis.

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

Aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro (ver item 8)

- A5. No caso de demonstrações contábeis para propósitos especiais, as necessidades de informações contábeis dos usuários previstos são um fator-chave na determinação da aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicada na elaboração das demonstrações contábeis.
- A6. A estrutura de relatório financeiro aplicável pode abranger as normas de contabilidade estabelecidas por organização normativa autorizada ou reconhecida para promulgar normas para demonstrações contábeis para propósitos especiais. Nesse caso, essas normas são consideradas aceitáveis para esse fim se a organização segue um processo aprovado e transparente envolvendo a deliberação e consideração dos pontos de vista de partes interessadas (*stakeholders*) relevantes. Em algumas jurisdições, lei ou regulamento pode determinar a estrutura de relatório financeiro a ser usada na elaboração de demonstrações contábeis para propósitos especiais de determinado tipo de entidade. Por exemplo, uma agência reguladora pode estabelecer disposições para elaboração de relatórios contábeis para cumprir os requisitos dessa agência reguladora. Na ausência de indicações em contrário, presume-se que essa estrutura de relatório financeiro é aceitável para as demonstrações contábeis para propósitos especiais elaboradas por essa entidade.
- A7. Quando as normas de contabilidade mencionadas no item A6 são complementadas por requisitos legislativos ou regulatórios, a NBC TA 210 requer que o auditor determine se existem quaisquer conflitos entre as normas de contabilidade e os requisitos adicionais, e prevê as medidas a serem tomadas pelo auditor no caso de haver conflitos (item 18 da NBC TA 210).
- A8. A estrutura de relatório financeiro aplicável pode abranger as cláusulas de um contrato para elaboração de relatórios contábeis, ou fontes que não sejam aquelas descritas nos itens A6 e A7. Nesse caso, a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro nas circunstâncias do trabalho é determinada considerando-se se a estrutura apresenta atributos normalmente constantes em estruturas de relatórios financeiros aceitáveis, conforme descrito no Apêndice 2 da NBC TA 210. No caso da estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais, a importância relativa, para um trabalho específico, de cada atributo normalmente constante da estrutura de relatórios financeiros aceitáveis, é uma questão de julgamento profissional. Por exemplo, com o objetivo de estabelecer o valor patrimonial de entidade na data de sua venda, o vendedor e o comprador podem ter chegado a um entendimento comum de que estimativas muito prudentes de provisões para créditos de liquidação duvidosa são apropriadas para suas necessidades, mesmo que essas informações não sejam neutras quando comparadas com informações elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro para fins gerais.

#### **Considerações ao planejar e executar a auditoria** (ver item 9)

- A9. A NBC TA 200 requer que o auditor cumpra (a) as exigências éticas relevantes, incluindo aquelas pertinentes à independência, relacionadas com trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis e (b) todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria. Além disso, requer que o auditor cumpra todos os requisitos de uma NBC TA, a menos que, nas circunstâncias da auditoria, a norma como um todo não seja relevante ou os requisitos não sejam relevantes por estarem condicionados e a condição não existe. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário deixar de seguir requisito relevante de uma NBC TA realizando procedimentos alternativos para alcançar o objetivo do referido requisito (itens 14, 18, 22 e 23 da NBC TA 200).
- A10. A aplicação de alguns dos requisitos das normas de auditoria na auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais pode requerer consideração especial pelo auditor. Por

exemplo, na NBC TA 320, julgamentos sobre quais assuntos são relevantes para os usuários das demonstrações contábeis são baseados em considerações sobre as necessidades de informações contábeis comuns a uma gama de usuários (item 2 da NBC TA 320). Entretanto, no caso de auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais, esses julgamentos são baseados em considerações sobre as necessidades de informações contábeis dos usuários previstos.

- A11. No caso de demonstrações contábeis para propósitos especiais, como as elaboradas de acordo com os requisitos de um contrato, a administração juntamente com os usuários previstos podem estabelecer um limite mínimo, abaixo do qual as distorções identificadas durante a auditoria não serão corrigidas ou de outra forma ajustadas. A existência desse limite não isenta o auditor do requisito de determinar a materialidade de acordo com a NBC TA 320 no planejamento e na execução da auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais.
- A12. A comunicação com os responsáveis pela governança de acordo com as normas de auditoria é baseada na relação entre os responsáveis pela governança e as demonstrações contábeis submetidas à auditoria, em particular, se os responsáveis pela governança são responsáveis por supervisionar de modo geral a elaboração dessas demonstrações contábeis. No caso de demonstrações contábeis para propósitos especiais, os responsáveis pela governança podem não ter essa responsabilidade, por exemplo, quando as informações contábeis são elaboradas somente para uso da administração. Nesses casos, os requisitos da NBC TA 260 podem não ser relevantes para a auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais, exceto quando o auditor também é responsável pela auditoria das demonstrações contábeis para fins gerais da entidade ou, por exemplo, quando concordou com os responsáveis pela governança da entidade de comunicá-los sobre assuntos relevantes identificados durante a auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais.

### **Formação de opinião e comunicação das considerações (ver item 11)**

- A13. O Apêndice desta Norma contém exemplos de relatórios dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais.

Alerta aos leitores de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais (ver item 14)

- A14. As demonstrações contábeis para propósitos especiais podem ser usadas para fins que não aqueles para os quais foram elaboradas. Por exemplo, uma agência reguladora pode requerer que certas entidades disponibilizem as demonstrações contábeis para propósitos especiais em registro público. Para evitar mal-entendidos, o auditor alerta os usuários do relatório do auditor independente de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais e, portanto, podem não ser adequadas para outro fim.

Restrição sobre distribuição ou uso (ver item 14)

- A15. Além do alerta requerido pelo item 14, o auditor pode considerar apropriado indicar que o seu relatório tem como finalidade somente usuários específicos. Dependendo da lei ou do regulamento da jurisdição específica, isso pode ser feito restringindo-se a distribuição ou o uso do relatório do auditor independente. Nessas circunstâncias, o parágrafo mencionado no item 14 pode ser ampliado para incluir esses outros assuntos e o título modificado. Este é o caso no Brasil.

## **Apêndice** (ver item A13)

### **Exemplos de relatórios dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais**

- Exemplo 1: Relatório do auditor independente sobre um conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as cláusulas de um contrato estabelecendo diretrizes para elaboração de relatórios contábeis (para fins deste exemplo, uma estrutura de conformidade).
- Exemplo 2: Relatório do auditor independente sobre um conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com base fiscal (para fins deste exemplo, uma estrutura de conformidade).
- Exemplo 3: Relatório do auditor independente sobre um conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as disposições para elaboração de relatórios contábeis estabelecidas por uma agência reguladora (para fins deste exemplo, uma estrutura de apresentação adequada).

Exemplo 1: As circunstâncias incluem o seguinte:

- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as cláusulas de um contrato estabelecendo diretrizes para elaboração de relatórios contábeis (ou seja, uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais) para cumprir as cláusulas do referido contrato. A administração não pode escolher a estrutura de relatórios financeiros.
- A estrutura de relatório financeiro aplicável é uma estrutura de conformidade.
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
- A distribuição e o uso do relatório do auditor independente estão restritos.

### **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas. As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da Companhia ABC com base nas cláusulas da Seção Z do contrato com data de 1º de janeiro de 20X1 entre a Companhia ABC e a Companhia DEF (“contrato”).

#### **Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis(1)**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração dessas demonstrações contábeis de acordo com as cláusulas da Seção Z estabelecendo diretrizes para elaboração de relatórios contábeis e pelos controles internos que a administração determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

#### **Responsabilidade dos auditores independentes(2)**

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

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

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

## **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a Seção Z do contrato acima mencionado.

## **Base de elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e restrição sobre distribuição ou uso**

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa X às demonstrações contábeis, que descreve a base de elaboração e apresentação dessas demonstrações contábeis, elaboradas para auxiliar a Companhia ABC a demonstrar o cumprimento das cláusulas para elaboração de relatórios contábeis do contrato acima mencionado. Consequentemente, as demonstrações contábeis podem não servir para outras finalidades. Nosso relatório destina-se exclusivamente para utilização e informação da administração da Companhia ABC e Companhia DEF e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes que não essas Companhias.

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]

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

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

[Assinatura do auditor independente]

[Endereço do auditor independente]

(1) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal na jurisdição específica.

(2) Adaptar ao singular caso seja pessoa física.

Exemplo 2: As circunstâncias incluem o seguinte:

- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da sociedade profissional de acordo com a base contábil fiscal na Jurisdição X (ou seja, uma estrutura conceitual para

propósitos especiais) para auxiliar os proprietários da sociedade na elaboração de suas declarações de imposto de renda individuais. A administração não pode escolher a estrutura de relatórios financeiros.

- A estrutura de relatório financeiro aplicável é uma estrutura de conformidade.
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
- A distribuição do relatório do auditor independente está restrita.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Sociedade ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e a respectiva demonstração do resultado para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas. As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração utilizando a base contábil fiscal na Jurisdição X.

### **Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis(1)**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes(2)**

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

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

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

### **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis da Sociedade ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [descrever a legislação do imposto de renda aplicável] na Jurisdição X.

## **Base de elaboração das demonstrações contábeis e restrição sobre distribuição ou uso**

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa X às demonstrações contábeis, que descreve a base de elaboração das demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis foram elaboradas para auxiliar os proprietários da Sociedade ABC na elaboração de suas declarações de imposto de renda individuais. Consequentemente, as demonstrações contábeis podem não servir para outras finalidades. Nosso relatório destina-se exclusivamente para utilização e informação dos proprietários da Sociedade ABC e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes que não a Sociedade ABC ou seus sócios.

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]

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

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

[Assinatura do auditor independente]

(1) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal na jurisdição específica.

(2) Adaptar ao singular caso seja pessoa física.

Exemplo 3: As circunstâncias incluem o seguinte:

- As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as disposições para elaboração de relatórios contábeis estabelecidas por uma agência reguladora (ou seja, uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais) para cumprir os requisitos da referida agência reguladora. A administração não pode escolher outras estruturas.
- A estrutura de relatório financeiro aplicável é uma estrutura de apresentação adequada.
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
- A distribuição do relatório do auditor independente não está restrita.
- O parágrafo de outros assuntos refere-se ao fato de que o auditor também emitiu relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis elaboradas pela Companhia ABC para o mesmo período de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas. As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração com base nas disposições para elaboração de relatórios contábeis da Seção Y do Regulamento Z do órgão regulador (nome) (ou nome da agência reguladora).

### **Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis(1)**

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as disposições para elaboração de relatórios contábeis da Seção Y do Regulamento Z do órgão Regulador (nome)(2) e pelos controles internos que a administração determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

### **Responsabilidade dos auditores independentes**

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

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

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

### **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as disposições para elaboração de relatórios financeiros da Seção Y do Regulamento Z do órgão Regulador (nome).

### **Base de elaboração das demonstrações contábeis**

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa X às demonstrações contábeis, que descreve a base de elaboração das demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis foram elaboradas para auxiliar a Companhia ABC a cumprir os requisitos da agência reguladora (nome). Consequentemente, as demonstrações contábeis podem não ser adequadas para outro fim.

### **Outros assuntos**

A Companhia ABC preparou um conjunto de demonstrações contábeis separado para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, sobre o qual emitimos relatório de auditoria independente separado para os acionistas da Companhia ABC com data de 31 de março de 20X2.

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]  
[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]  
[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]  
[Assinatura do auditor independente]

- (1) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal na jurisdição específica.
- (2) Quando a responsabilidade da administração é elaborar demonstrações contábeis que forneçam uma visão verdadeira e justa, esta afirmação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação de demonstrações contábeis de acordo com as disposições para elaboração de relatórios financeiros da Seção Y do Regulamento Z, e para isso...”.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.237/09

*Aprova a NBC TA 805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 805 – “Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 805.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 3
Data de vigência	4
<b>OBJETIVO</b>	5
<b>DEFINIÇÕES</b>	6
<b>REQUISITOS</b>	
Considerações ao aceitar o trabalho	7 – 9
Considerações ao planejar e executar a auditoria	10
Formação de opinião e considerações sobre o relatório	11 – 17
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Alcance	A1 – A4
Considerações ao aceitar o trabalho	A5 – A9
Considerações ao planejar e executar a auditoria	A10 – A14
Formação de opinião e considerações sobre o relatório	A15 – A18

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

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

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

## Introdução

### Alcance

1. As normas de auditoria (NBC TAs) da série 200-700 se aplicam à auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outras informações financeiras históricas. Esta norma trata das considerações especiais para a auditoria de quadros isolados de uma demonstração contábil ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração contábil. Os quadros isolados das demonstrações contábeis e os elementos, as contas ou os itens específicos das demonstrações contábeis podem ser elaborados de acordo com uma estrutura conceitual para fins gerais ou propósitos especiais. No caso de serem elaborados de acordo com uma estrutura conceitual de

contabilidade para propósitos especiais, a NBC TA 800, também se aplica à auditoria (ver itens A1 a A4).

2. Esta Norma não se aplica ao relatório de auditores de componente, emitido como resultado do exame das informações contábeis de um componente de um grupo de empresas, por solicitação da equipe de trabalho do grupo para fins de auditoria de demonstrações contábeis do grupo (ver NBC TA 600).
3. Esta Norma não suprime os requisitos das outras normas de auditoria, nem pretende tratar de todas as considerações especiais que podem ser relevantes nas circunstâncias do trabalho.

### **Data de vigência**

4. Esta Norma é aplicável na auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010. No caso de auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis elaboradas em data específica, esta Norma é aplicável na auditoria dessas informações elaboradas com data de 1º de janeiro de 2011 ou data posterior. [Essa defasagem de 1 ano é proposital para evitar ambiguidade ou aplicação antecipada desta Norma para quadros isolados ou elementos específicos elaborados para uma data específica, após o encerramento das primeiras demonstrações contábeis auditadas de acordo com as NBC TAs].

### **Objetivo**

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

### **Definições**

6. Para fins desta Norma, a referência a:

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

A expressão *“práticas contábeis adotadas no Brasil”* está definida no item 7 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, da seguinte forma: *Práticas contábeis brasileiras* compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores, e

práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais, enquanto que a expressão “normas internacionais de relatório financeiro” significa as normas internacionais de contabilidade (IFRS) emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB).

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

## **Requisitos**

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

#### Aplicação das normas de auditoria

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

#### Aceitação da estrutura de relatório financeiro

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

#### Forma da opinião

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

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

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

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

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

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

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

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

14. Se a opinião no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade contém modificação, ou se esse relatório inclui um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, o auditor deve determinar o possível efeito sobre seu relatório que abrange quadros isolados dessas demonstrações contábeis ou elementos específicos dessas demonstrações contábeis. Quando considerado apropriado, o auditor deve, também, incluir modificação na opinião sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis, ou ainda, incluir parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no seu relatório (ver item A17).

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

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

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

- A1. O item 13(g) da NBC TA 200 define “informações contábeis históricas” como sendo informações expressas em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivadas principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado.
- A2. O item 13(f) da NBC TA 200 define o termo “demonstrações contábeis” como uma representação estruturada de informações financeiras históricas, incluindo notas explicativas, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou as obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. O termo refere-se normalmente ao conjunto completo de demonstrações contábeis como determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável.

- A3. As normas de auditoria são escritas no contexto da auditoria de demonstrações contábeis (ver item 2 da NBC TA 200) e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outras informações financeiras históricas, como quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis, e esta Norma auxilia nesse aspecto. O Apêndice 1 apresenta uma lista de exemplos dessas informações contábeis históricas.
- A4. O trabalho de assecuração razoável que não seja auditoria de informações financeiras históricas é realizado de acordo com a NBC TO 3000 específica para informações não históricas.

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

Aplicação das normas de auditoria (ver item 7)

- A5. A NBC TA 200 requer que o auditor cumpra (a) as exigências éticas relevantes, incluindo aquelas pertinentes à independência, relacionadas com trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis, e (b) todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria. Além disso, requer que o auditor cumpra todos os requisitos de uma norma, a menos que, nas circunstâncias da auditoria, a norma inteira não seja relevante ou os requisitos não sejam relevantes por serem condicionados e a condição não exista. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário deixar de seguir requisito relevante de uma norma, realizando procedimentos alternativos para alcançar o objetivo do referido requisito (ver itens 4, 18, 22 e 23 da NBC TA 200).
- A6. O cumprimento dos requisitos de normas de auditoria relevantes para a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis pode não ser praticável quando o auditor não foi também contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações contábeis. Nesses casos, o auditor frequentemente não tem o mesmo entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo seu controle interno, que o auditor que audita também o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade. O auditor também não tem a evidência de auditoria sobre a qualidade geral dos registros contábeis ou de outras informações contábeis que seria obtida na auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade. Consequentemente, o auditor pode precisar de evidência adicional para corroborar a evidência de auditoria obtida dos registros contábeis. No caso de auditoria de elemento específico de uma demonstração contábil, certas normas de auditoria requerem trabalho de auditoria que pode ser desproporcional ao elemento que está sendo auditado. Por exemplo, embora os requisitos da NBC TA 570 sejam provavelmente relevantes nas circunstâncias da auditoria do demonstrativo de contas a receber, o cumprimento desses requisitos pode não ser praticável por causa do esforço de auditoria necessário. Se o auditor conclui que a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria pode não ser praticável, o auditor pode discutir com a administração se outro tipo de trabalho poderia ser mais adequado.

Aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro (ver item 8)

- A7. Os quadros isolados das demonstrações contábeis ou os elementos específicos das demonstrações contábeis podem ser elaborados de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável que é baseada na estrutura de relatório financeiro estabelecida por organização normativa autorizada ou reconhecida para a elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis (por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil como as

emitidas pelo CFC ou Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) do IASB). Nesse caso, a determinação da aceitabilidade da estrutura aplicável pode envolver considerar se essa estrutura inclui todos os requisitos da estrutura sobre a qual está baseada e que sejam relevantes para a apresentação de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis que fornecem divulgações adequadas.

Forma da opinião (ver item 9)

A8. A forma da opinião a ser expressa pelo auditor depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de quaisquer leis ou regulamentos aplicáveis (ver item 8 da NBC TA 200). De acordo com a NBC TA 700, itens 35 e 36:

- (a) ao expressar uma opinião sem modificações sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve, a menos que requerido de outra forma por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases:
  - (i) “as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes,... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]” como utilizado no Brasil; ou
  - (ii) “as demonstrações contábeis apresentam uma visão verdadeira e justa de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]”; e
- (b) ao expressar uma opinião sem modificações sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, a opinião do auditor afirma que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

A9. No caso de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode não tratar explicitamente da apresentação das demonstrações contábeis ou dos elementos. Esse pode ser o caso quando a estrutura de relatório financeiro aplicável é baseada na estrutura de relatório financeiro estabelecida por organização normativa autorizada ou reconhecida para a elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis (por exemplo, normas internacionais de contabilidade). O auditor, portanto, considera se a forma esperada da opinião é apropriada considerando a estrutura de relatório financeiro aplicável. Os fatores que podem afetar a consideração do auditor sobre usar as frases “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou “apresenta uma visão verdadeira e justa” na opinião do auditor incluem:

- se a estrutura de relatório financeiro aplicável está explícita ou implicitamente restrita à elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis;
- se os quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis:
  - cumprem totalmente com esses requisitos da estrutura aplicável para as demonstrações contábeis específicas ou os elementos específicos, e a apresentação das demonstrações contábeis ou dos elementos inclui as respectivas notas explicativas;
  - se necessário para alcançar a apresentação adequada, fornecerão divulgações além daquelas especificamente requeridas pela estrutura ou, em circunstâncias excepcionais, deixarão de seguir um requisito da estrutura.

A decisão do auditor quanto à forma esperada da opinião é uma questão de julgamento profissional. Ela pode ser afetada se o uso das frases “apresenta adequadamente, em todos os

aspectos relevantes” ou “apresenta uma visão verdadeira e justa”, na opinião do auditor sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, é geralmente aceito na jurisdição específica.

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

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

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

- A15. O item 13(e) da NBC TA 700 requer que o auditor, ao formar uma opinião, avalie se as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações transmitidas nas demonstrações contábeis. No caso de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos dessas demonstrações, é importante que as

demonstrações isoladas ou os elementos, incluindo as respectivas notas explicativas, considerando os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, forneçam divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam as informações transmitidas nelas ou nos elementos, assim como o efeito de transações e eventos relevantes sobre tais informações.

A16. O apêndice 2 desta Norma contém exemplos de relatório dos auditores independentes sobre quadros isolados das demonstrações contábeis e sobre elementos específicos das demonstrações contábeis.

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

A17. Mesmo quando a opinião modificada sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade, o parágrafo de ênfase ou o parágrafo de outros assuntos não está relacionado com a demonstração contábil isolada, que foi auditada ou os elementos que foram auditados, o auditor pode ainda considerar apropriado referir-se à modificação no parágrafo de outros assuntos no relatório de auditoria independente sobre essa demonstração isolada ou sobre os elementos, por julgar que seja relevante para o entendimento pelos usuários da demonstração contábil auditada, dos elementos auditados, ou do respectivo relatório do auditor independente (ver item 6 da NBC TA 706).

A18. No relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade, a expressão de uma abstenção de opinião com relação aos resultados das operações e fluxos de caixa, quando relevante, e de uma opinião sem modificações com relação à posição patrimonial e financeira é permitida desde que a abstenção de opinião esteja sendo emitida somente sobre os resultados das operações e fluxos de caixa e não sobre as demonstrações contábeis como um todo (NBC TA 510, item A8, e NBC TA 705, item A16).

## **Apêndice 1** (ver item A3)

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

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

## **Apêndice 2** (ver item A16)

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

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

Exemplo 1: As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria do balanço patrimonial (ou seja, um quadro isolado das demonstrações contábeis);
- o balanço patrimonial foi elaborado pela administração da entidade de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro na Jurisdição X relevantes para a elaboração de balanços patrimoniais;
- a estrutura de relatório financeiro aplicável é a estrutura de apresentação adequada elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários;
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- o auditor determinou ser apropriado o uso da frase “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes” na opinião do auditor.

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

[Destinatário apropriado]

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

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

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

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

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados na demonstração contábil. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção

relevante na demonstração contábil, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação da demonstração contábil da Companhia para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a efetividade desses controles internos da Companhia(4).

Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação da demonstração contábil tomada em conjunto.

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

## Opinião

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

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro do CRC)]

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (3) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (4) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a efetividade dos controles internos em conjunto com a auditoria da demonstração contábil, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação da demonstração contábil da Companhia para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias”. Esse requisito é mais comum no caso de demonstrações contábeis completas.

Exemplo 2: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Auditoria de demonstração de recebimentos e pagamentos (ou seja, quadro isolado das demonstrações contábeis).
- A demonstração contábil foi elaborada pela administração de acordo com a base contábil de recebimentos e pagamentos para responder à solicitação de informações sobre fluxo de caixa recebida de credor. A administração pode escolher a estrutura de relatórios financeiros.
- A estrutura de relatório financeiro aplicável é uma estrutura de apresentação adequada elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras de usuários específicos (A NBC TA 800 contém requisitos e orientações sobre a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais).
- O auditor determinou ser apropriado o uso da frase “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes,” na opinião do auditor.
- A distribuição do relatório do auditor independente não está restrita.

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

[Destinatário apropriado]

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Opinião**

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

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

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

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro do CRC)]

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (3) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

Exemplo 3: As circunstâncias incluem o seguinte:

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

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

[Destinatário apropriado]

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

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

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

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

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

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

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

## **Opinião**

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

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

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

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro do CRC)]

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (3) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.238/09

*Aprova a NBC TA 810 – Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TA 810 – “Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 810.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

**Art. 3º** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

**Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 810 – TRABALHOS PARA A EMISSÃO DE RELATÓRIO SOBRE**  
**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS**

[\*Voltar ao índice\*](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Data de vigência	2
<b>OBJETIVO</b>	3
<b>DEFINIÇÕES</b>	4
<b>REQUISITOS</b>	
Aceitação do trabalho	5 – 7
Natureza dos procedimentos	8
Forma da opinião	9 – 11
Época do trabalho e eventos subsequentes à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas	12 – 13
Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas	14 – 19
Restrição sobre distribuição ou uso ou alerta aos leitores para a base de apresentação das demonstrações contábeis condensadas	20
Informações comparativas	21 – 22
Informações suplementares não auditadas apresentadas com as demonstrações contábeis condensadas	23
Outras informações em documentos contendo demonstrações contábeis condensadas	24
Associação do auditor (com informações condensadas)	25 – 26
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Aceitação do trabalho	A1 – A7
Avaliação da disponibilização das demonstrações contábeis auditadas	A8
Forma da opinião	A9
Época do trabalho e eventos subsequentes à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas	A10
Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas	A11 – A15
Informações comparativas	A16 – A17
Informações suplementares não auditadas apresentadas com as demonstrações contábeis condensadas	A18
Outras informações em documentos contendo demonstrações contábeis condensadas	A19

**Apêndice:** Exemplos de relatórios sobre demonstrações contábeis condensadas

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 das responsabilidades do auditor independente relacionadas com um trabalho para a emissão de relatório sobre demonstrações contábeis condensadas derivadas de demonstrações contábeis auditadas de acordo com as normas de auditoria pelo mesmo auditor.

### Data de vigência

2. Esta Norma é aplicável a trabalhos para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

## Objetivo

3. Os objetivos do auditor são:
  - (a) determinar se é apropriado aceitar o trabalho de emissão de relatório de auditoria independente sobre demonstrações contábeis condensadas; e
  - (b) se contratado para emitir relatório sobre demonstrações contábeis condensadas:
    - (i) formar uma opinião sobre demonstrações contábeis condensadas com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e
    - (ii) expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

## Definições

4. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados:

*Critérios aplicados* são os critérios aplicados pela administração na elaboração das demonstrações contábeis condensadas.

*Demonstrações contábeis auditadas* são aquelas demonstrações (completas) que foram auditadas (item 13(f) da NBC TA 210) pelo auditor de acordo com as normas de auditoria e das quais são derivadas as demonstrações contábeis condensadas.

*Demonstrações contábeis condensadas* são informações contábeis históricas derivadas de demonstrações contábeis (completas), porém menos detalhadas do que essas últimas. Todavia, continuam a fornecer uma representação estruturada consistente com aquela fornecida pelas demonstrações contábeis completas da entidade contendo os recursos econômicos ou obrigações em determinado momento ou as modificações ocorridas durante um período de tempo (ver item 13(f) da NBC TA 200). Diferentes jurisdições podem utilizar terminologia diferente para descrever essas informações contábeis históricas.

## Requisitos

## **Aceitação do trabalho**

5. O auditor somente deve aceitar um trabalho para emitir relatório de auditoria independente sobre demonstrações contábeis condensadas de acordo com esta Norma quando ele também tiver sido contratado para conduzir a auditoria, de acordo com as normas de auditoria, das demonstrações contábeis (completas) que serviram de base ou das quais foram derivadas as demonstrações contábeis condensadas (ver item A1).
6. Antes de aceitar um trabalho para emitir relatório de auditoria independente sobre demonstrações contábeis condensadas, o auditor deve (ver item A2):
  - (a) determinar se os critérios aplicados são aceitáveis (ver itens A3 a A7);
  - (b) obter a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade:
    - (i) pela elaboração das demonstrações contábeis condensadas de acordo com os critérios aplicados;
    - (ii) por fazer com que as demonstrações contábeis auditadas estejam disponíveis aos usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas sem qualquer dificuldade indevida (ou, se a lei ou o regulamento determine que as demonstrações contábeis auditadas não precisam ser disponibilizadas aos usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas e estabelece critérios para a elaboração das demonstrações contábeis condensadas, a referida lei ou o referido regulamento deve ser mencionado nas demonstrações contábeis condensadas); e
    - (iii) por incluir o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas em qualquer documento que contenha as demonstrações contábeis condensadas e indique que o auditor emitiu relatório sobre elas;
  - (c) obter concordância da administração sobre a forma da opinião a ser expressa sobre as demonstrações contábeis condensadas (ver itens 9 a 11).
7. Se o auditor conclui que os critérios aplicados são inaceitáveis ou não consegue obter a concordância da administração especificada no item 6(b), o auditor não deve aceitar o trabalho para emitir relatório de auditoria independente sobre demonstrações contábeis condensadas, a menos que requerido por lei ou regulamento. O trabalho de auditoria conduzido de acordo com essa lei ou esse regulamento não cumpre esta Norma. Consequentemente, o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas não deve indicar que o trabalho foi conduzido de acordo com esta Norma. O auditor deve incluir referência apropriada sobre esse fato nos termos da contratação. O auditor deve determinar, também, o efeito que isso pode ter sobre o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis das quais são derivadas as demonstrações contábeis condensadas.

## **Natureza dos procedimentos**

8. O auditor deve executar os seguintes procedimentos e quaisquer outros procedimentos que ele considerar necessário para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis condensadas:
  - (a) avaliar se as demonstrações contábeis condensadas divulgam sua natureza condensada e identificam adequadamente as demonstrações contábeis auditadas;
  - (b) quando as demonstrações contábeis condensadas não estão acompanhadas das demonstrações contábeis auditadas, avaliar se elas descrevem claramente:

- (i) quem disponibilizou ou onde foram disponibilizadas as demonstrações contábeis auditadas; ou
  - (ii) a lei ou o regulamento que especifica que as demonstrações contábeis auditadas não precisam ser disponibilizadas aos usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas e estabelece os critérios para a elaboração das demonstrações contábeis condensadas;
- (c) avaliar se as demonstrações contábeis condensadas divulgam adequadamente os critérios aplicados;
  - (d) comparar as demonstrações contábeis condensadas com as respectivas informações nas demonstrações contábeis auditadas para determinar se as demonstrações contábeis condensadas correspondem às respectivas informações nas demonstrações contábeis auditadas ou podem ser refeitas a partir delas;
  - (e) avaliar se as demonstrações contábeis condensadas foram elaboradas de acordo com os critérios aplicados;
  - (f) avaliar, considerando o objetivo das demonstrações contábeis condensadas, se essas demonstrações contêm as informações necessárias e se elas estão em um nível de agregação apropriado, de modo a não serem enganosas nas circunstâncias;
  - (g) avaliar se as demonstrações contábeis auditadas estão disponíveis para os usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas sem qualquer dificuldade indevida, a menos que lei ou regulamento determine que elas não precisam ser disponibilizadas e estabeleça os critérios para a elaboração das demonstrações contábeis condensadas (ver item A8).

### **Forma da opinião**

- 9. Quando o auditor concluiu que uma opinião sem modificações sobre as demonstrações contábeis condensadas é adequada, a opinião do auditor deve, a menos que de outra forma requerido por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases (ver item A9):
  - (a) “as demonstrações contábeis condensadas são consistentes, em todos os aspectos relevantes, com as demonstrações contábeis auditadas, de acordo com (os critérios aplicados)”, que é a forma recomendada no Brasil; ou
  - (b) “as demonstrações contábeis condensadas são um resumo adequado das demonstrações contábeis auditadas, de acordo com (os critérios aplicados)”.
- 10. Se lei ou regulamento determina que o texto da opinião sobre as demonstrações contábeis condensadas tenha termos diferentes dos descritos no item 9, o auditor deve:
  - (a) aplicar os procedimentos descritos no item 8 e quaisquer procedimentos adicionais necessários para permitir que ele expresse a opinião na forma requerida; e
  - (b) avaliar se os usuários das demonstrações contábeis condensadas poderiam não entender a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis condensadas e, em caso positivo, se uma explicação adicional no seu relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis condensadas pode reduzir possíveis mal-entendidos.
- 11. Se, no caso do item 10(b), o auditor conclui que explicação adicional no seu relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas não pode reduzir possíveis mal-entendidos, o auditor não deve aceitar o trabalho de auditoria, a menos que requerido por lei ou regulamento. O trabalho de auditoria conduzido de acordo com essa lei ou esse regulamento não cumpre esta Norma. Consequentemente, o relatório do auditor independente sobre demonstrações

contábeis condensadas não deve indicar que o trabalho foi conduzido de acordo com esta Norma.

### **Época do trabalho e eventos subsequentes à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas**

12. O relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas pode ter data posterior à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas (completas). Nesses casos, o relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas deve afirmar que elas não refletem os efeitos de eventos que ocorreram após a data do relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas (completas), que pode requerer ajuste das demonstrações contábeis auditadas ou divulgação nas mesmas (ver item A10).
13. O auditor pode tomar conhecimento de fatos que existiam na data do seu relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas, mas sobre os quais ele não tinha conhecimento anteriormente. Nesses casos, o auditor não deve emitir seu relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas até que ele conclua sobre esses fatos em relação às demonstrações contábeis auditadas de acordo com a NBC TA 560.

### **Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas**

#### Elementos do relatório do auditor independente

14. O relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas deve incluir os elementos do item A15. Os itens 17 e 18 que tratam dos relatórios com modificações sobre as demonstrações auditadas (completas) requerem inclusão de outros elementos no relatório além dos abaixo listados:
  - (a) título indicando claramente que é o relatório do auditor independente (ver item A11);
  - (b) destinatário (ver item A12);
  - (c) parágrafo introdutório que:
    - (i) identifica as demonstrações contábeis condensadas sobre as quais o auditor está emitindo relatório, incluindo o título de cada demonstração incluída nas demonstrações contábeis condensadas (ver item A13);
    - (ii) identifica as demonstrações contábeis auditadas;
    - (iii) faz referência ao relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas, a data desse relatório e, observados os itens 17 e 18, o fato de que uma opinião sem modificações foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas;
    - (iv) se a data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas é posterior à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas, o relatório sobre as demonstrações condensadas deve mencionar que estas e as demonstrações contábeis auditadas não refletem os efeitos de eventos que ocorreram após a data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas (completas); e
    - (v) declaração indicando que as demonstrações contábeis condensadas não contemplam todas as divulgações requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicada na elaboração das demonstrações contábeis auditadas e que a leitura das demonstrações contábeis condensadas não substitui a leitura das demonstrações contábeis auditadas (completas);

- (d) descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis condensadas, explicando que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis condensadas de acordo com os critérios aplicados;
  - (e) declaração de que o auditor é responsável por expressar opinião sobre as demonstrações contábeis condensadas com base nos procedimentos requeridos por esta Norma;
  - (f) parágrafo expressando claramente uma opinião (ver itens 9 a 11);
  - (g) registro da firma de auditoria e do profissional no CRC e assinatura do auditor;
  - (h) data do relatório do auditor independente (ver item A14);
  - (i) endereço do auditor independente.
15. Se o destinatário das demonstrações contábeis condensadas não é o mesmo que o destinatário do relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis auditadas (completas), o auditor deve avaliar a adequação de utilizar um destinatário diferente (ver item A12).
16. O auditor não deve datar o seu relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas antes (ver item A14):
- (a) da data em que o auditor obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para servir de base para a opinião, incluindo evidência que as demonstrações contábeis condensadas foram elaboradas e as pessoas com autoridade reconhecida afirmaram que assumem a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis; e
  - (b) da data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas.

Modificações na opinião, parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas (ver item A15).

17. Quando o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas contém opinião com ressalva, parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, mas o auditor está satisfeito de que as demonstrações contábeis condensadas são consistentes, em todos os aspectos relevantes, com as demonstrações contábeis auditadas ou são um resumo adequado das demonstrações contábeis auditadas, de acordo com os critérios aplicados, o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas deve, além dos elementos do item 14:
- (a) afirmar que o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas (completas) contém opinião com ressalva, parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos; e
  - (b) descrever:
    - (i) a base para a opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis auditadas e a referida opinião com ressalva ou o parágrafo de ênfase, assim como o parágrafo de outros assuntos constantes no seu relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas; e
    - (ii) o respectivo efeito desses assuntos sobre as demonstrações contábeis, se houver.
18. Quando o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas contém opinião adversa ou abstenção de opinião, o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas deve, além dos elementos do item 14:

- (a) afirmar que o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas contém opinião adversa ou abstenção de opinião;
- (b) descrever a base para a opinião adversa ou para a abstenção de opinião; e
- (c) afirmar que, em decorrência da opinião adversa ou abstenção de opinião, é inapropriado expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis condensadas.

#### Opinião com modificação sobre demonstrações contábeis condensadas

19. Se as demonstrações contábeis condensadas não são consistentes, em todos os aspectos relevantes, com as demonstrações contábeis auditadas (completas) ou não são um resumo adequado dessas demonstrações contábeis auditadas, de acordo com os critérios aplicados, e a administração não concorda em fazer as modificações necessárias, o auditor deve expressar uma opinião adversa sobre as demonstrações contábeis condensadas (ver item A15).

#### **Restrição sobre distribuição ou uso ou alerta aos leitores para a base de apresentação das demonstrações contábeis condensadas**

20. No caso de haver restrição sobre a distribuição ou o uso do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas (completas) ou um alerta aos leitores no relatório do auditor independente sobre essas demonstrações de que elas foram elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais, o auditor deve incluir restrição similar ou alerta semelhante no seu relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas.

#### **Informações comparativas**

21. Se as demonstrações contábeis auditadas contêm informações comparativas, mas as demonstrações contábeis condensadas não, o auditor deve determinar se essa omissão é razoável nas circunstâncias do trabalho. O auditor deve determinar o efeito de uma omissão não razoável sobre o seu relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas (ver item A16).
22. Se as demonstrações contábeis condensadas contêm informações comparativas sobre as quais o relatório foi emitido por outro auditor, o relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas também deve conter os assuntos que a NBC TA 710 requer que o auditor inclua no relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas (completas) (ver item A17 e a NBC TA 710 que trata de informações comparativas).

#### **Informações suplementares não auditadas apresentadas com as demonstrações contábeis condensadas**

23. O auditor deve avaliar se as informações suplementares não auditadas, apresentadas com as demonstrações contábeis condensadas, estão claramente diferenciadas das demonstrações contábeis condensadas. Se o auditor conclui que a apresentação pela entidade, das informações suplementares não auditadas, não está claramente diferenciada das demonstrações contábeis condensadas, o auditor deve pedir que a administração altere a forma de apresentação das informações suplementares não auditadas. No caso de recusa da administração, o auditor deve explicar no seu relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas que essas informações não estão cobertas por esse relatório (ver item A18).

## **Outras informações em documentos contendo demonstrações contábeis condensadas**

24. O auditor deve ler outras informações incluídas no documento que contenha demonstrações contábeis condensadas e o respectivo relatório do auditor independente para identificar inconsistências relevantes, se houver, com as demonstrações contábeis condensadas. Se, ao ler as outras informações, o auditor identificar uma inconsistência relevante, o auditor deve determinar se as demonstrações contábeis condensadas ou as outras informações precisam ser retificadas. Se, ao ler as outras informações, o auditor tomar conhecimento de uma aparente distorção relevante de um fato, o auditor deve discutir o assunto com a administração (ver item A19).

### **Associação do auditor (com informações condensadas)**

25. Se o auditor tomar conhecimento que a entidade planeja incluir afirmação de que ele emitiu relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas em documento que contenha essas demonstrações contábeis condensadas, mas não planeja incluir o respectivo relatório do auditor independente, o auditor deve requerer que a administração inclua, também, o seu relatório no documento. Se a administração não o fizer, o auditor deve determinar e tomar outras medidas apropriadas para evitar que a administração faça uma associação inadequada do auditor com as demonstrações contábeis condensadas nesse documento (ver item A20).
26. O auditor pode ser contratado para emitir relatório sobre as demonstrações contábeis de uma entidade e não ser contratado para emitir relatório sobre demonstrações contábeis condensadas. Se, nesse caso, o auditor tomar conhecimento que a entidade planeja fazer uma declaração em um documento que se refere ao auditor e ao fato que as demonstrações contábeis condensadas são derivadas das demonstrações contábeis (completas) auditadas pelo auditor, o auditor deve estar satisfeito que:
- (a) a referência ao auditor foi feita no contexto do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas; e
  - (b) a declaração não propicia a impressão de que o auditor emitiu relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas.

Se as alíneas (a) ou (b) não forem atendidos, o auditor deve solicitar que a administração altere a declaração para que sejam atendidos, ou não faça referência ao auditor no documento. Alternativamente, a entidade pode contratar o auditor para emitir relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas e incluir o respectivo relatório do auditor independente no documento. Se a administração não alterar a declaração, não excluir a referência ao auditor ou não incluir o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas no documento que contenha essas demonstrações, o auditor deve informar à administração que discorda da referência a ele, assim como deve determinar e tomar outras medidas apropriadas para evitar que a administração faça referência inapropriada ao auditor (ver item A20).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Aceitação do trabalho (ver itens 5 e 6)**

- A1. A auditoria das demonstrações contábeis de que derivaram as demonstrações contábeis condensadas fornece ao auditor o conhecimento necessário para desempenhar suas responsabilidades em relação às demonstrações contábeis condensadas de acordo com esta Norma. A aplicação desta Norma não fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente

para servir de base para a opinião sobre as demonstrações contábeis condensadas se o auditor não tiver auditado também as demonstrações contábeis de que derivaram as demonstrações contábeis condensadas.

A2. A concordância da administração com os assuntos descritos no item 6 pode ser evidenciada por sua aceitação por escrito dos termos da contratação.

Critérios (ver item 6(a))

A3. A elaboração de demonstrações contábeis condensadas requer que a administração determine as informações que precisam ser refletidas nas demonstrações contábeis condensadas de modo que elas sejam consistentes, em todos os aspectos relevantes, representando um resumo adequado das demonstrações contábeis auditadas. Pelo fato das demonstrações contábeis condensadas, por sua natureza, conterem informações agregadas e divulgações não detalhadas, há um risco maior de que elas não contenham as informações necessárias para que não sejam enganosas nas circunstâncias. Esse risco aumenta quando não existem critérios estabelecidos para a elaboração de demonstrações contábeis condensadas.

A4. Os fatores que podem afetar a determinação do auditor sobre a aceitabilidade dos critérios aplicados incluem:

- natureza da entidade;
- objetivo das demonstrações contábeis condensadas;
- necessidades de informação dos usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas; e
- se os critérios a serem aplicados resultam em demonstrações contábeis condensadas que não sejam enganosas nas circunstâncias.

A5. Os critérios para a elaboração das demonstrações contábeis condensadas podem ser estabelecidos por uma organização normativa autorizada ou reconhecida, ou ainda por lei ou regulamento. Da mesma forma que nas demonstrações contábeis (completas), conforme explicado na NBC TA 210, itens A3, A8 e A9, o auditor pode presumir que esses critérios são aceitáveis. No Brasil, ainda não existe critério estabelecido a este respeito.

A6. Quando não existem critérios estabelecidos para a elaboração de demonstrações contábeis condensadas, os critérios podem ser desenvolvidos pela administração, por exemplo, com base na prática em setor específico. Os critérios que são aceitáveis nas circunstâncias resultam em demonstrações contábeis condensadas que:

- (a) divulguem adequadamente sua natureza condensada e identifiquem as demonstrações contábeis auditadas (completas);
- (b) descrevem claramente quem disponibilizou ou de onde foram disponibilizadas as demonstrações contábeis auditadas, assim como se a lei ou o regulamento prevê que as demonstrações contábeis auditadas não precisam ser disponibilizadas aos usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas e estabelece os critérios para a elaboração dessas demonstrações contábeis condensadas, a referida lei ou o referido regulamento.
- (c) divulguem adequadamente os critérios aplicados;
- (d) correspondem às respectivas informações nas demonstrações contábeis auditadas ou podem ser refeitas a partir delas; e

- (e) considerando o objetivo das demonstrações contábeis condensadas, elas contenham as informações necessárias e estão em um nível de agregação apropriado, de modo a não serem enganosas nas circunstâncias.

A7. A adequada divulgação da natureza resumida das demonstrações contábeis condensadas e a identificação das demonstrações contábeis auditadas, conforme mencionada no item A6(a), pode ser fornecida, por exemplo, por um título como “Demonstrações contábeis condensadas elaboradas a partir das demonstrações contábeis auditadas para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1”.

#### **Avaliação da disponibilização das demonstrações contábeis auditadas** (ver item 8(g))

A8. A avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis auditadas estão disponíveis aos usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas sem qualquer dificuldade indevida é afetada por fatores como:

- se as demonstrações contábeis condensadas descrevem claramente quem disponibilizou ou onde foram disponibilizadas as demonstrações contábeis auditadas;
- se as demonstrações contábeis auditadas estão em registro público; ou
- se a administração estabeleceu um processo pelo qual os usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas podem ter pronto acesso às demonstrações contábeis auditadas.

#### **Forma da opinião** (ver item 9)

A9. A conclusão de que a opinião sem modificações sobre as demonstrações contábeis condensadas é adequada, baseada na avaliação da evidência obtida mediante a execução dos procedimentos do item 8, permite ao auditor expressar uma opinião contendo uma das frases do item 9. A decisão do auditor sobre qual das frases utilizar pode ser afetada pela prática geralmente aceita na jurisdição específica.

#### **Época do trabalho e eventos subsequentes à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas** (ver item 12)

A10. Os procedimentos descritos no item 8 são frequentemente executados durante ou imediatamente após a auditoria das demonstrações contábeis. Quando o auditor emite relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas após a conclusão da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor não precisa obter evidência adicional de auditoria sobre as demonstrações contábeis auditadas, ou emitir relatório sobre os efeitos de eventos que ocorreram após a data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas uma vez que demonstrações contábeis condensadas derivam das demonstrações contábeis auditadas e não são uma atualização das mesmas.

#### **Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas**

Elementos do relatório do auditor independente

Título (ver item 14(a))

A11. O título indicando que o relatório é o relatório do auditor independente, por exemplo, “Relatório do auditor independente”, afirma que o auditor satisfaz todas as exigências éticas

relevantes relativas à independência. Isso diferencia o relatório do auditor independente dos relatórios emitidos por outros.

Destinatário (ver itens 14(b) e 15)

A12. Os fatores que podem afetar a avaliação do auditor sobre a adequação do destinatário das demonstrações contábeis condensadas incluem os termos da contratação, a natureza da entidade e o objetivo das demonstrações contábeis condensadas.

Parágrafo introdutório (ver item 14(c)(i))

A13. Quando o auditor está ciente de que as demonstrações contábeis condensadas serão incluídas em um documento que contenha outras informações, o auditor pode, se a forma de apresentação permitir, considerar identificar os números das páginas em que estão apresentadas as demonstrações contábeis condensadas. Isso ajuda os usuários a identificarem as demonstrações contábeis condensadas às quais se refere o relatório do auditor independente.

Data do relatório do auditor independente (ver itens 14(h) e 16)

A14. A pessoa ou as pessoas com autoridade reconhecida para concluir que as demonstrações contábeis condensadas foram elaboradas e assumam responsabilidade por elas, depende dos termos da contratação, da natureza da entidade, e do objetivo das demonstrações contábeis condensadas.

Exemplos (ver itens 14 e 17 a 19)

A15. O Apêndice desta Norma contém exemplos de relatórios dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis condensadas:

- (a) com opinião sem modificação;
- (b) que são derivadas de demonstrações contábeis auditadas sobre as quais o auditor emitiu opiniões modificadas; e
- (c) com opinião com modificação.

**Informações comparativas** (ver itens 21 e 22)

A16. Se as demonstrações contábeis auditadas contêm informações comparativas, pressupõe-se que as demonstrações contábeis condensadas também contenham informações comparativas. As informações comparativas nas demonstrações contábeis auditadas podem ser consideradas valores correspondentes ou informações financeiras comparativas. A NBC TA 710 descreve como essa diferença afeta o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, incluindo especificamente referência aos outros auditores que auditaram as demonstrações contábeis para o período anterior.

A17. As circunstâncias que podem afetar a determinação do auditor sobre se uma omissão de informações comparativas é razoável, incluem a natureza e o objetivo das demonstrações contábeis condensadas, os critérios aplicados e as necessidades de informação dos usuários previstos das demonstrações contábeis condensadas.

**Informações suplementares não auditadas apresentadas com as demonstrações contábeis condensadas** (ver item 23)

A18. A NBC TA 700, itens 46 e 47, contém requisitos e orientação a serem aplicados quando as informações suplementares não auditadas são apresentadas com as demonstrações auditadas que, adaptando-se conforme necessário nas circunstâncias, podem ser úteis na aplicação do requisito do item 23.

#### **Outras informações em documentos contendo demonstrações contábeis condensadas** (ver item 24)

A19. A NBC TA 720 contém requisitos e orientação referentes à leitura de outras informações incluídas em documento contendo as demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente e para responder a inconsistências relevantes e distorções relevantes de um fato. Esses requisitos, adaptados conforme necessário nas circunstâncias, podem ser úteis na aplicação dos requisitos do item 24.

#### **Associação do auditor** (com informações condensadas) (ver itens 25 e 26)

A20. Outras ações apropriadas que o auditor pode tomar quando a administração não toma as medidas solicitadas incluem informar os usuários previstos e outros usuários conhecidos sobre a referência inapropriada ao auditor. O curso de ação do auditor depende dos seus direitos e obrigações legais. Consequentemente, o auditor independente pode considerar apropriado buscar assessoria legal.

#### **Apêndice** (ver item A15)

#### **Exemplos de relatórios sobre demonstrações contábeis condensadas**

- Exemplo 1: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas elaboradas de acordo com critérios estabelecidos. Uma opinião sem modificação foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas (completas). O relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas tem data posterior à data do seu relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas que derivaram as demonstrações contábeis condensadas.
- Exemplo 2: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas elaboradas de acordo com critérios desenvolvidos pela administração e adequadamente divulgados nas demonstrações contábeis condensadas. O auditor determinou que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias. Uma opinião sem modificação foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas.
- Exemplo 3: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas elaboradas de acordo com critérios desenvolvidos pela administração e adequadamente divulgados nas demonstrações contábeis condensadas. O auditor determinou que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias. Uma opinião com ressalva foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas.
- Exemplo 4: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas elaboradas de acordo com critérios desenvolvidos pela administração e adequadamente divulgados nas demonstrações contábeis condensadas. O auditor determinou que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias. Uma opinião adversa foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas.

- Exemplo 5: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis condensadas elaboradas de acordo com critérios estabelecidos. Uma opinião sem modificação foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas. O auditor conclui que não é possível expressar uma opinião sem modificação sobre as demonstrações contábeis condensadas.

Exemplo 1: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Opinião sem modificação foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas.
- Foram estabelecidos critérios para a elaboração de demonstrações contábeis condensadas.
- O relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas tem data posterior à data do relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas que derivaram as demonstrações contábeis condensadas.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS<sup>(1)</sup>**

[Destinatário apropriado]

As demonstrações contábeis condensadas, que compreendem o balanço patrimonial condensado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações condensadas do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como as respectivas notas explicativas, são derivadas das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1. Expressamos opinião de auditoria sem modificação sobre essas demonstrações contábeis em nosso relatório com data de 15 de fevereiro de 20X2. Essas demonstrações contábeis e estas demonstrações contábeis condensadas não refletem os efeitos de eventos que ocorreram após 15 de fevereiro de 2002<sup>(2)</sup>.

As demonstrações contábeis condensadas não contemplam todas as divulgações requeridas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. Portanto, a leitura das demonstrações contábeis condensadas não substitui a leitura das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC.

### **Responsabilidade da administração da Companhia sobre as demonstrações contábeis condensadas<sup>(3)</sup>**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis condensadas, derivadas das demonstrações contábeis auditadas, de acordo com [descrever os critérios estabelecidos].

### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis condensadas com base em nossos procedimentos, que foram conduzidos de acordo com a NBC TA 810 – Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas (4).

### **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis condensadas derivadas das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1

são consistentes<sup>(5)</sup>, em todos os aspectos relevantes, com as demonstrações contábeis auditadas de acordo com [descrever os critérios estabelecidos].

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]

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

[Categoria profissional e número de registro no CRC]

[Assinatura do auditor independente]

[Endereço do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) Data do relatório sobre as demonstrações contábeis completas.
- (3) Ou outro título que seja apropriado no contexto da estrutura legal aplicável.
- (4) Em determinadas circunstâncias pode ser considerada a inclusão de que essa norma (NBC TA 810) é similar à norma internacional (ISA 810).
- (5) Alternativamente, em vez de assegurar a consistência pode ser assegurado que as demonstrações condensadas representam um resumo adequado das demonstrações auditadas.

Exemplo 2: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Uma opinião sem modificação foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas.
- Os critérios são desenvolvidos pela administração e adequadamente divulgados na Nota Explicativa X. O auditor determinou que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS**

[Destinatário apropriado]

As demonstrações contábeis condensadas, que compreendem o balanço patrimonial condensado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações condensadas do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como as respectivas notas explicativas, são derivadas das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1. Expressamos opinião de auditoria sem modificação sobre as demonstrações contábeis em nosso relatório com data de 15 de fevereiro de 20X2<sup>(2)</sup>.

As demonstrações contábeis condensadas não contemplam todas as divulgações requeridas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. Portanto, a leitura das demonstrações contábeis condensadas não substitui a leitura das demonstrações contábeis auditadas da Empresa ABC.

### **Responsabilidade da administração da Companhia<sup>(3)</sup> sobre as demonstrações contábeis condensadas**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis condensadas, derivadas das demonstrações contábeis auditadas de acordo com a base descrita na Nota Explicativa X.

### **Responsabilidade do auditor**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis condensadas com base em nossos procedimentos, que foram conduzidos de acordo com a NBC TA 810, aplicável à emissão de relatório sobre as demonstrações contábeis condensadas.

## Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis condensadas derivadas das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 são consistentes, em todos os aspectos relevantes, com essas demonstrações contábeis auditadas de acordo com a base descrita na Nota Explicativa X.

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]

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

[Categoria profissional e número de registro no CRC]

[Assinatura do auditor independente]

[Endereço do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) Quando o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas tem data posterior à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas de que derivaram as demonstrações contábeis condensadas, acrescenta-se a esse item a seguinte sentença: “As demonstrações contábeis por nós auditadas e estas demonstrações contábeis condensadas não refletem os efeitos de eventos que ocorreram após a data do nosso relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas”.
- (3) Ou outro título que seja apropriado no contexto da estrutura legal aplicável.

Exemplo 3: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Uma opinião com ressalva foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas.
- Os critérios são desenvolvidos pela administração e adequadamente divulgados na Nota Explicativa X. O auditor determinou que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS**

[Destinatário apropriado]

As demonstrações contábeis condensadas, que compreendem o balanço patrimonial condensado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações condensadas do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como as respectivas notas explicativas, são derivadas das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1<sup>(2)</sup>. Expressamos opinião com ressalva sobre essas demonstrações contábeis completas em nosso relatório com data de 15 de fevereiro de 20X2, conforme descrito no parágrafo da opinião (vide abaixo).

As demonstrações contábeis condensadas não contemplam todas as divulgações requeridas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. Portanto, a leitura das demonstrações contábeis

condensadas não substitui a leitura das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC.

### **Responsabilidade da administração<sup>(3)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis condensadas**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis condensadas, derivadas das demonstrações contábeis auditadas, de acordo com a base descrita na Nota Explicativa X.

### **Responsabilidade do auditor**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis condensadas com base em nossos procedimentos, que foram conduzidos de acordo com a NBC TA 810 – Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas<sup>(4)</sup>.

### **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis condensadas derivadas das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 são consistentes<sup>(5)</sup>, em todos os aspectos relevantes, com as demonstrações contábeis auditadas de acordo com a base descrita na Nota Explicativa X. Entretanto, as demonstrações contábeis condensadas apresentam distorções equivalentes às distorções apresentadas pelas demonstrações contábeis completas auditadas da Companhia ABC para o exercício findo naquela data.

As distorções nas demonstrações contábeis auditadas estão descritas em nossa opinião de auditoria com ressalva com data de 15 de fevereiro de 20X2. Nossa opinião com ressalva está baseada no fato de que os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial no valor de \$ 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 constitui um desvio das 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 uma provisão no valor de \$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Conseqüentemente, o custo dos produtos vendidos teria sido aumentado em \$ xxx, enquanto que o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários. Nossa opinião de auditoria com ressalva menciona que, exceto pelos efeitos desse assunto, essas demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]

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

[Categoria profissional e número de registro no CRC]

[Assinatura do auditor independente]

[Endereço do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) Quando o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas tem data posterior à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas de que derivaram as demonstrações contábeis condensadas, acrescenta-se a esse item a seguinte sentença: “As demonstrações contábeis por nós auditadas e estas demonstrações contábeis condensadas não refletem os efeitos de eventos que ocorreram após a data do nosso relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas”.
- (3) Ou outro título que seja apropriado no contexto da estrutura legal aplicável.
- (4) Em determinadas circunstâncias pode ser considerada a inclusão de que essa norma (NBC TA 810) é similar à norma internacional (ISA 810).
- (5) Alternativamente, em vez de assegurar a consistência pode ser assegurado que as demonstrações condensadas representam um resumo adequado das demonstrações auditadas.

Exemplo 4: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Uma opinião adversa foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas.
- Os critérios são desenvolvidos pela administração e adequadamente divulgados na Nota Explicativa X. O auditor determinou que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES<sup>(1)</sup> SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS**

[Destinatário apropriado]

As demonstrações contábeis condensadas, que compreendem o balanço patrimonial condensado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações condensadas do resultado, das mutações do patrimônio líquido e do fluxo de caixa para o exercício findo naquela data, assim como as respectivas notas explicativas, são derivadas das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1<sup>(2)</sup>.

As demonstrações contábeis condensadas não contemplam todas as divulgações requeridas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. Portanto, a leitura das demonstrações contábeis condensadas não substitui a leitura das demonstrações contábeis auditadas da Companhia ABC.

### **Responsabilidade da administração<sup>(3)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis condensadas**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis condensadas, derivadas das demonstrações contábeis auditadas, de acordo com a base descrita na Nota Explicativa X.

### **Responsabilidade do auditor**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis condensadas com base em nossos procedimentos, que foram conduzidas de acordo com a NBC TA 810 – Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas<sup>(4)</sup>.

### **Abstenção de opinião**

Em nosso relatório com data de 15 de fevereiro de 20X2, expressamos uma opinião de auditoria adversa sobre as demonstrações contábeis completas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1. A base para nossa opinião de auditoria adversa foi [descrever a base para a opinião de auditoria adversa]. Nossa opinião de auditoria adversa mencionou que [descrever a opinião de auditoria adversa].

Devido à importância do assunto discutido acima, não é apropriado expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis condensadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1.

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]

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

[Categoria profissional e número de registro no CRC]

[Assinatura do auditor independente]

[Endereço do auditor independente]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) Quando o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas tem data posterior à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas que derivaram as demonstrações contábeis condensadas, acrescenta-se a esse item a seguinte sentença: “As demonstrações contábeis completas por nós auditadas e as demonstrações contábeis condensadas não refletem os efeitos de eventos que ocorreram após a data do nosso relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas”.
- (3) Ou outro título que seja apropriado no contexto da estrutura legal aplicável.
- (4) Em determinadas circunstâncias pode ser considerada a inclusão de que essa Norma (NBC TA 810) é similar à norma internacional (ISA 810).

Exemplo 5: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Uma opinião sem modificações foi expressa sobre as demonstrações contábeis auditadas.
- Existem critérios estabelecidos para a elaboração de demonstrações contábeis condensadas.
- O auditor conclui que não é possível expressar uma opinião sem modificação sobre as demonstrações contábeis condensadas.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS**

[Destinatário apropriado]

As demonstrações contábeis condensadas, que compreendem o balanço patrimonial condensado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações condensadas do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como as respectivas notas explicativas, são derivadas das demonstrações contábeis completas auditadas da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1. Expressamos opinião de auditoria sem modificação sobre essas demonstrações contábeis completas em nosso relatório com data de 15 de fevereiro de 20X2(1).

As demonstrações contábeis condensadas não contemplam todas as divulgações requeridas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. Portanto, a leitura das demonstrações contábeis condensadas não substitui a leitura das demonstrações contábeis auditadas da Empresa ABC.

### **Responsabilidade da administração<sup>(2)</sup> da Companhia sobre as demonstrações contábeis condensadas**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis condensadas, derivadas das demonstrações contábeis auditadas, de acordo com [descrever os critérios estabelecidos].

### **Responsabilidade do auditor**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis condensadas com base em nossos procedimentos, que foram conduzidos de acordo com a NBC TA 810 – Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas<sup>(3)</sup>.

### **Base para opinião adversa**

[Descrever o assunto que gerou a falta de consistência das demonstrações contábeis condensadas, em todos os aspectos relevantes, com as demonstrações contábeis auditadas, de acordo com os critérios aplicados.]

### **Opinião adversa**

Em nossa opinião, devido à importância do assunto mencionado no parágrafo base para opinião adversa, as demonstrações contábeis condensadas mencionadas acima não são consistentes com as demonstrações contábeis auditadas (ou não representam um resumo adequado das demonstrações contábeis auditadas) da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, de acordo com [descrever os critérios estabelecidos].

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

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]

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

[Categoria profissional e número de registro no CRC]

[Assinatura do auditor independente]

[Endereço do auditor independente]

- (1) Quando o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis condensadas tem data posterior à data do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis auditadas que derivaram as demonstrações contábeis condensadas, acrescenta-se a esse item a seguinte sentença: “As demonstrações contábeis completas por nós auditadas e as demonstrações contábeis condensadas não refletem os efeitos de eventos que ocorreram após a data do nosso relatório sobre as demonstrações contábeis auditadas”.
- (2) Ou outro título que seja apropriado no contexto da estrutura legal aplicável.
- (3) Em determinadas circunstâncias pode ser considerada a inclusão de que essa norma (NBC TA 810) é similar à norma internacional (ISA 810).