

NBC TA 210 - APROVAÇÃO

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.204, de 03.12.2009

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

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

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1
Data de vigência	2
OBJETIVO	3
DEFINIÇÕES	4 – 5
REQUISITOS	
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 – 21	18
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS APLICATIVOS	
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 incluía responsabilidades que, no seu julgamento, têm efeito equivalente àqueles 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 asseguarção 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 asseguarção, 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 Asseguarção). 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 asseguarção 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 Asseguarção). 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 T 19.27 – 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.