

NBC TA 450 - APROVAÇÃO

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.216, de 03.12.2009

Aprova a NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a 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 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

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1
Data de vigência	2
OBJETIVO	3
DEFINIÇÕES	4
REQUISITOS	
Acumulação de distorções identificadas	5
Consideração de distorções identificadas no decorrer da auditoria – 7	6
Comunicação e correção de distorções	8 – 9
Avaliação do efeito de distorções não corrigidas	10 – 13
Representação formal	14
Documentação	15
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Definição de distorção	A1
Acumulação de distorções identificadas	A2 – A3
Consideração de distorções identificadas no decorrer da auditoria – A6	A4
Comunicação e correção de distorções	A7 – A10

Avaliação do efeito de distorções não corrigidas A23	A11	–
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*)).