

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.*

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**

<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 exime 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 mudanças 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 T 19.27 – 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. Conseqüentemente, 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. Consequentemente, 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 (frequentemente 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.