

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC TA 701, DE 17 DE JUNHO DE 2016

Aprova a NBC TA 701 que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a IFAC que autorizou, no Brasil, o CFC e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, como tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 701 da IFAC:

NBC TA 701 – COMUNICAÇÃO DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Súmula	Item
Introdução	
Alcance	1 – 5
Data de entrada em vigor	6
Objetivo	7
Definição	8
Requisitos	
Determinação dos principais assuntos de auditoria	9 – 10
Comunicação dos principais assuntos de auditoria	11 – 16
Comunicação aos responsáveis pela governança	17
Documentação	18
Aplicação e outros materiais explicativos	
Alcance	A1 – A8
Determinação dos principais assuntos de auditoria	A9 – A30
Comunicação dos principais assuntos de auditoria	A31 – A59
Comunicação aos responsáveis pela governança	A60 – A63
Documentação	A64

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

Introdução

Alcance

1. Esta norma trata da responsabilidade do auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis. Ela visa abordar o julgamento exercido pelo auditor sobre o que comunicar em seu relatório e também a forma e o conteúdo de tal comunicação.
2. A comunicação dos principais assuntos de auditoria visa tornar o relatório de auditoria mais informativo, ao dar maior transparência sobre a auditoria realizada. A comunicação dos principais assuntos de auditoria fornece informações adicionais aos usuários previstos das demonstrações contábeis, para auxiliá-los a entender os assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. A comunicação dos principais assuntos de auditoria também pode ajudar os usuários previstos das demonstrações contábeis a entender a entidade e as áreas que envolveram julgamento significativo da administração nas demonstrações contábeis auditadas (ver A1 a A4).
3. A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor também pode fornecer aos usuários previstos das demonstrações contábeis uma base para obtenção de informações adicionais com a administração e com os responsáveis pela governança sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações contábeis auditadas ou à auditoria realizada.
4. A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor ocorre no contexto em que o auditor formou sua opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor:
 - (a) não substitui a divulgação, nas demonstrações contábeis, que a estrutura aplicável de relatórios financeiros exige que a administração faça ou que são necessárias para atingir o objetivo de apresentação adequada;
 - (b) não substitui a emissão de opinião modificada por parte do auditor, quando exigido nas circunstâncias de trabalho de auditoria, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente;
 - (c) não substitui a apresentação de relatório, de acordo com a NBC TA 570 – Continuidade Operacional, itens 22 e 23, quando existe incerteza relevante em relação a fatos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade; ou
 - (d) não é uma opinião separada sobre os assuntos tomados individualmente (ver A5 a A8).
5. Esta norma se aplica à auditoria de conjuntos completos de demonstrações contábeis para fins gerais de entidades listadas e às circunstâncias nas quais o auditor decide comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório. Esta norma também se aplica quando o auditor é obrigado, por lei ou regulamento, a comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis (ver NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, itens 30 e 31). No entanto, a NBC TA 705, item 29, proíbe o auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria quando ele se abstém de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis, a menos que a apresentação dessas informações seja exigida por lei ou regulamento.

Data de entrada em vigor

6. Esta norma tem vigência para auditorias de demonstrações contábeis de períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Objetivo

7. Os objetivos do auditor são determinar os principais assuntos de auditoria e, tendo formado

uma opinião sobre as demonstrações contábeis, comunicar os referidos assuntos, descrevendo-os no seu relatório.

Definição

8. Para fins das NBCs TA, a expressão abaixo tem o seguinte significado:

Principais assuntos de auditoria são assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Os principais assuntos de auditoria são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança.

Requisitos

Determinação dos principais assuntos de auditoria

9. O auditor deve determinar quais assuntos, entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança, exigiram atenção significativa na realização da auditoria. Para fazer tal determinação, o auditor deve levar em consideração o seguinte (ver A9 a A18):
- (a) áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados, de acordo com a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente (ver A19 a A22);
 - (b) julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis identificadas que apresentam alto grau de incerteza na estimativa (ver A23 e A24);
 - (c) efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativos ocorridos durante o período (ver A25 e A26).
10. O auditor deve determinar quais assuntos, entre aqueles determinados de acordo com o item 9, foram mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente para serem, portanto, os principais assuntos de auditoria (ver A9 a A11 e A27 a A30).

Comunicação dos principais assuntos de auditoria

11. O auditor deve descrever cada um dos principais assuntos de auditoria, utilizando um subtítulo adequado para cada um deles, em seção separada do relatório, sob o título “Principais assuntos de auditoria”, a menos que se apliquem as circunstâncias dos itens 14 e 15. O texto de introdução dessa seção do relatório deve afirmar que:
- (a) os principais assuntos de auditoria são aqueles que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente; e
 - (b) esses assuntos foram abordados no contexto da auditoria das demonstrações contábeis tomadas em conjunto e, ao formar sua opinião sobre elas, o auditor não fornece uma opinião separada sobre os referidos assuntos (ver A31 a A33).

Principais assuntos de auditoria não substituem a emissão de opinião modificada

12. O auditor não deve comunicar um assunto na seção “Principais assuntos de auditoria” do relatório quando, em conformidade com a NBC TA 705, ele deveria emitir opinião modificada em decorrência desse assunto (ver A5).

Descrição individualizada dos principais assuntos de auditoria

13. A descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria na seção “Principais assuntos de auditoria” do relatório do auditor deve fazer referência às correspondentes divulgações, se houver, nas demonstrações contábeis e abordar o seguinte (ver A34 a A41):
- (a) o motivo pelo qual o assunto foi considerado como um dos mais significativos na auditoria e, portanto, determinado como principal assunto de auditoria (ver A42 a A45);
 - (b) como o assunto foi tratado na auditoria das demonstrações contábeis (ver A46 a A51).

Circunstâncias em que o assunto, considerado como principal assunto de auditoria, não é comunicado no relatório do auditor

14. O auditor deve descrever cada um dos principais assuntos de auditoria em seu relatório, a menos que (ver A53 a A56):
- (a) lei ou regulamento proíba a divulgação pública do assunto (ver A52); ou
 - (b) nos casos extremamente raros, em que o auditor conclua que o assunto não deva ser comunicado no seu relatório porque as consequências negativas de tal divulgação poderiam, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público. Essa conclusão não se aplica se a entidade tiver prestado informações públicas sobre o assunto.

Interação entre as descrições dos principais assuntos de auditoria e outros elementos, cuja inclusão no relatório do auditor é requerida

15. O assunto que dê origem à opinião modificada, de acordo com a NBC TA 705, ou a uma incerteza relevante relativa a fatos ou a condições capazes de levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a NBC TA 570, são, por natureza, principais assuntos de auditoria. No entanto, nessas circunstâncias, tais assuntos não devem ser descritos na seção “Principais assuntos de auditoria” do relatório do auditor, não sendo aplicáveis os requisitos dos itens 13 e 14. Em vez disso, o auditor deve:
- (a) relatar os assuntos de acordo com as NBCs TA aplicáveis; e
 - (b) incluir, na seção “Principais assuntos de auditoria”, uma referência à seção “Base para opinião com ressalva (ou adversa)” ou à seção “Incerteza relevante quanto à continuidade operacional” (ver A6 e A7).

Forma e conteúdo da seção “Principais assuntos de auditoria” em outras circunstâncias

16. Se o auditor determinar, dependendo dos fatos e circunstâncias pertinentes à entidade e à auditoria, que não existem assuntos a serem reportados como “Principais assuntos de auditoria” ou que os únicos principais assuntos de auditoria comunicados são aqueles relacionados com o item 15, ele deve incluir uma declaração nesse sentido em seção separada do seu relatório, sob o título “Principais assuntos de auditoria” (ver A57 a A59).

Comunicação aos responsáveis pela governança

17. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança:
- (a) os assuntos que ele tiver considerado como sendo principais assuntos de auditoria; ou
 - (b) se aplicável, dependendo dos fatos e circunstâncias pertinentes à entidade e à auditoria, a determinação do auditor de que não existem principais assuntos de auditoria a serem

comunicados no seu relatório sobre as demonstrações contábeis (ver A60 a A63).

Documentação

18. Nos termos da NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6, o auditor deve incluir na documentação da auditoria (ver A64):
 - (a) a descrição dos assuntos que exigiram atenção significativa do auditor, de acordo com o item 9, e a justificativa da sua conclusão quanto ao fato de esses assuntos serem, ou não, considerados como “principal assunto de auditoria”, de acordo com o item 10;
 - (b) quando aplicável, a justificativa da conclusão do auditor de que não existem principais assuntos de auditoria a comunicar no seu relatório ou de que os principais assuntos de auditoria são apenas os descritos no item 15; e
 - (c) quando aplicável, a justificativa da conclusão do auditor de não comunicar, em seu relatório, um assunto considerado como sendo principal assunto de auditoria.

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Brasília, 17 de junho de 2016.

Contador **José Martonio Alves Coelho**
Presidente

Aplicação e outros materiais explicativos

Alcance (ver item 2)

- A1. Significância pode ser descrita como a importância relativa de um assunto tomado em seu contexto. O auditor julga a significância do assunto no contexto em que ele está sendo considerado. A significância pode ser considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, como a magnitude relativa, a natureza e o efeito do assunto, bem como os interesses manifestados dos usuários previstos ou destinatários das demonstrações contábeis. Essa consideração requer uma análise objetiva dos fatos e circunstâncias, inclusive a natureza e a extensão da comunicação com os responsáveis pela governança.
- A2. Usuários das demonstrações contábeis têm manifestado interesse naqueles assuntos sobre os quais o auditor manteve robusto diálogo com os responsáveis pela governança, como parte da comunicação recíproca requerida pela NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança e têm solicitado maior transparência na comunicação desses assuntos. A título de exemplo, os usuários têm manifestado interesse especial em entender os julgamentos significativos feitos pelo auditor para formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto, porque muitas vezes esses julgamentos têm relação com as áreas de julgamento significativo da administração na elaboração das demonstrações contábeis.
- A3. A exigência de que os auditores comuniquem os principais assuntos de auditoria em seu relatório também pode melhorar a comunicação entre o auditor e os responsáveis pela governança, além de aumentar a atenção da administração e dos responsáveis pela governança às divulgações nas demonstrações contábeis sobre as quais é feita referência no relatório dos auditores.
- A4. A NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, item 4, explica que é razoável que o auditor assuma que os usuários das demonstrações contábeis:
- (a) possuam conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas e contabilidade, além da disposição de estudar as informações das demonstrações contábeis com razoável diligência;
 - (b) entendam que as demonstrações contábeis são elaboradas, apresentadas e auditadas, considerando níveis de materialidade;
 - (c) reconheçam as incertezas inerentes à mensuração de valores com base no uso de estimativas, julgamentos e a consideração sobre eventos futuros; e
 - (d) tomem decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações contábeis.

Como o relatório do auditor acompanha as demonstrações contábeis auditadas, considera-se que os usuários do relatório do auditor são os mesmos usuários previstos das demonstrações contábeis.

Relação entre os principais assuntos de auditoria, a opinião do auditor e outros elementos do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis (ver itens 4, 12 e 15)

- A5. A NBC TA 700, itens 10 a 15 e A1 a A15, estabelece os requisitos e fornece orientação sobre a formação da opinião sobre as demonstrações contábeis. A comunicação dos principais assuntos de auditoria não substitui as divulgações requeridas da administração nas demonstrações contábeis, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável ou necessárias para atingir o objetivo da apresentação adequada. A NBC TA 705, item A7, trata das circunstâncias em que o auditor conclui que existe distorção relevante referente às divulgações nas demonstrações contábeis.

- A6. Quando o auditor emite opinião com ressalva ou adversa de acordo com a NBC TA 705, o assunto que deu origem à opinião modificada deve ser explicitado na seção Base da opinião com ressalva ou opinião adversa, contribuindo para que os usuários previstos entendam e identifiquem tais circunstâncias quando elas ocorrem. A apresentação separada desse assunto em relação à comunicação dos outros principais assuntos de auditoria, descritos em seção específica do relatório com o título “Principais assuntos de auditoria”, proporciona ao primeiro assunto (que requereu modificação na opinião) o destaque adequado no relatório (ver item 15). O Apêndice da NBC TA 705 inclui exemplos ilustrativos da forma como a redação da introdução na seção “Principais assuntos de auditoria” é afetada na situação em que o auditor emite opinião com ressalva ou adversa e o seu relatório apresenta também os principais assuntos de auditoria. O item A58 ilustra de que forma a seção “Principais assuntos de auditoria” é apresentada quando o auditor tiver concluído que não existem outros principais assuntos de auditoria a serem comunicados no seu relatório, além daqueles tratados na seção “Base da opinião com ressalva ou adversa” ou na seção “Incerteza relevante quanto à continuidade operacional” do seu relatório.
- A7. Quando o auditor emite uma opinião com ressalva ou adversa, a comunicação dos outros principais assuntos de auditoria continua sendo importante para aumentar o entendimento da auditoria pelos usuários previstos e, portanto, aplicam-se os requisitos para determinar os principais assuntos de auditoria. No entanto, como uma opinião adversa é emitida nos casos em que o auditor tiver concluído que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas nas demonstrações contábeis (ver item 8 da NBC TA 705):
- dependendo da importância do assunto que tiver dado origem à opinião adversa, o auditor pode determinar que nenhum outro assunto é principal assunto de auditoria. Nesses casos, aplica-se o requisito do item 15 (ver item A58);
 - se ficar determinado que um ou mais assuntos, além daquele que deu origem à opinião adversa, são principais assuntos de auditoria, é particularmente importante que a descrição desses outros principais assuntos de auditoria não implique que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto sejam mais fidedignas com relação a esses assuntos do que seria apropriado às circunstâncias, tendo em conta a opinião adversa (ver item A47).
- A8. A NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente estabelece diretrizes para o auditor de demonstrações contábeis de todas as entidades incluir, quando considerar necessário, outras comunicações em seu relatório, por meio do uso de parágrafos de ênfase e ou de outros assuntos. Nesses casos, esses parágrafos são apresentados separadamente da seção “Principais assuntos de auditoria” no relatório do auditor. Quando for concluído que o assunto é principal assunto de auditoria, o uso de tais parágrafos não substitui a descrição de cada principal assunto de auditoria, de acordo com o item 13 (ver itens 8(b) e 10(b) da NBC TA 706). Os itens A1 a A3 da NBC TA 706 fornecem orientações adicionais sobre a relação entre os principais assuntos de auditoria e os parágrafos de ênfase de acordo com aquela norma.

Determinação dos principais assuntos de auditoria (ver itens 9 e 10)

- A9. O processo de decisão do auditor para determinar os principais assuntos de auditoria visa selecionar um número menor de assuntos entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança e tem por base o julgamento do auditor sobre quais assuntos foram os de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.
- A10. A determinação dos principais assuntos de auditoria pelo auditor se limita aos assuntos de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente, mesmo quando são apresentadas demonstrações contábeis comparativas e a opinião do auditor se refere a cada um dos períodos para os quais foram apresentadas demonstrações contábeis (ver NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e

Demonstrações Contábeis Comparativas).

A11. Não obstante o fato de que a determinação pelo auditor dos principais assuntos de auditoria se refere às demonstrações contábeis do período corrente e de que esta norma não requer que o auditor atualize os principais assuntos de auditoria constantes do relatório de auditoria do período anterior, pode ser importante para o auditor avaliar se o assunto que era um principal assunto de auditoria na auditoria das demonstrações contábeis do período anterior continua sendo na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.

Assuntos que exigem atenção significativa do auditor (ver item 9)

A12. O conceito de atenção significativa do auditor reconhece que a auditoria de demonstrações contábeis se baseia em risco e se concentra na identificação e na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, estabelecendo e executando procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos e obtendo evidências de auditoria suficientes e apropriadas para fundamentar a opinião do auditor. Para determinado saldo de conta, tipo de transação ou divulgação, quanto maior for o risco de distorção relevante no nível das afirmações, maior será o julgamento envolvido no planejamento e na execução de procedimentos de auditoria e avaliação de seus resultados. O auditor deve obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for o risco avaliado (NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados, item 7(b)). Ao obter evidência de auditoria mais persuasiva devido à avaliação de risco alto, o auditor pode aumentar a quantidade de evidências ou obter evidência mais relevante ou confiável, como, por exemplo, dando maior ênfase na obtenção de evidências de terceiros ou mediante a obtenção de evidências de suporte de várias fontes independentes (NBC TA 330, item A19).

A13. Dessa forma, assuntos que representam desafios na obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas ou na formação da opinião sobre as demonstrações contábeis podem ser de particular relevância na determinação dos principais assuntos de auditoria.

A14. As áreas de atenção significativa para o auditor referem-se, muitas vezes, às áreas complexas e que envolvem julgamento significativo da administração e, portanto, muitas vezes envolvem, também, julgamentos difíceis ou complexos por parte do auditor. Isso, por sua vez, frequentemente afeta a estratégia geral da auditoria, a alocação de recursos e a extensão do esforço de auditoria com relação a esses assuntos. Esses efeitos podem incluir, por exemplo, a extensão do envolvimento de pessoal de nível sênior no trabalho de auditoria ou o envolvimento de especialista ou pessoas, da própria firma ou contratados, com conhecimento em área específica de contabilidade ou auditoria para auxiliar o auditor nessas áreas.

A15. ~~Diversas normas de auditoria requerem comunicações específicas com os responsáveis pela governança e outros, que podem ter relação com áreas de atenção significativa do auditor. Por exemplo:~~

- ~~A NBC TA 260, itens 16(b) e A21, requer que o auditor comunique aos responsáveis pela governança eventuais dificuldades significativas encontradas no decorrer da auditoria. As normas de auditoria reconhecem potenciais dificuldades em relação a, por exemplo:~~
 - ~~transações com partes relacionadas (NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item A42), em particular, limitações à capacidade do auditor em obter evidências de auditoria de que todos os aspectos da transação com parte relacionada (além do preço) são equivalentes aos de transação similar sob condições usuais de mercado;~~
 - ~~limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo pode ter sido restringido (NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, item 49 (d)).~~

- ~~A NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 18, estabelece os requisitos aplicáveis ao sócio do trabalho com relação à realização de consultas apropriadas sobre assuntos difíceis ou controversos. Por exemplo, o auditor pode ter consultado outras pessoas dentro ou fora da firma sobre um assunto técnico significativo, o que pode ser um indicador de que se trata de um principal assunto de auditoria. O sócio responsável pelo trabalho também deve discutir com o revisor do controle de qualidade do trabalho, entre outros temas, os assuntos significativos surgidos no decorrer do trabalho de auditoria (NBC TA 220, item 19).~~

A15. Diversas normas de auditoria requerem comunicações específicas com os responsáveis pela governança e outros, que podem ter relação com áreas de atenção significativa do auditor. Por exemplo:

- A NBC TA 260, itens 16(b) e A21, requer que o auditor comunique aos responsáveis pela governança eventuais dificuldades significativas encontradas no decorrer da auditoria. As normas de auditoria reconhecem potenciais dificuldades em relação a, por exemplo:
 - o transações com partes relacionadas (NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item A42), em particular, limitações à capacidade do auditor em obter evidências de auditoria de que todos os aspectos da transação com parte relacionada (além do preço) são equivalentes aos de transação similar sob condições usuais de mercado;
 - o limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso à informações ou pessoas pode ter sido restringido (NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, item 57).
- A NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 35 estabelece os requisitos aplicáveis ao sócio do trabalho com relação à realização de consultas apropriadas sobre assuntos difíceis ou controversos, assuntos em relação aos quais as políticas ou procedimentos da firma requerem consulta, e outros assuntos que, no julgamento profissional do sócio do trabalho, requerem consulta. Por exemplo, o auditor pode ter consultado outras pessoas dentro ou fora da firma sobre um assunto técnico significativo, o que pode ser um indicador de que se trata de um principal assunto de auditoria. O sócio responsável pelo trabalho também deve discutir com o revisor do controle de qualidade do trabalho, entre outros temas, os assuntos significativos e julgamentos significativos surgidos no decorrer do trabalho de auditoria (NBC TA 220, item 36). [\(Alterado pela Revisão NBC 20\)](#)

Considerações para determinar os assuntos que exigiram atenção significativa do auditor (item 9)

A16. O auditor pode, na etapa do planejamento, formar uma visão preliminar a respeito de assuntos que podem ser considerados áreas de atenção significativa do auditor e, portanto, serem considerados principais assuntos de auditoria. De acordo com a NBC TA 260, o auditor, ao discutir o alcance e a época planejados da auditoria, pode comunicar esses assuntos aos responsáveis pela governança. No entanto, a determinação dos principais assuntos de auditoria pelo auditor baseia-se nos resultados da auditoria ou nas evidências obtidas ao longo de toda a auditoria.

A17. O item 9 apresenta as considerações específicas requeridas na determinação dos assuntos que exigiram significativa atenção do auditor. Tais considerações são voltadas para a natureza dos assuntos comunicados aos responsáveis pela governança, que frequentemente estão relacionadas com assuntos divulgados nas demonstrações contábeis e destinam-se a refletir áreas da auditoria que podem ser de particular interesse para os

usuários previstos. O fato de tais considerações serem requeridas não significa que os assuntos relacionados com tais considerações sejam sempre principais assuntos de auditoria; em vez disso, os assuntos relacionados a essas considerações específicas somente são principais assuntos de auditoria somente se for determinado que eles são os de maior importância na auditoria, de acordo com o item 10. Como as considerações podem ser inter-relacionadas (por exemplo, os assuntos relacionados com as circunstâncias descritas no item 9(b) e (c) também podem ser identificados como riscos significativos), a aplicabilidade de mais de uma das considerações a determinado assunto comunicado aos responsáveis pela governança pode aumentar a probabilidade de o auditor vir a identificar esse assunto como principal assunto de auditoria.

A18. Além dos assuntos relativos às considerações específicas requeridas no item 9, podem existir outros assuntos comunicados aos responsáveis pela governança que exigiram atenção significativa do auditor e que, portanto, podem ser considerados como principais assuntos de auditoria de acordo com o item 10. Tais assuntos podem incluir, por exemplo, aspectos relevantes para a auditoria realizada, cuja divulgação pode não ser requerida nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a implementação de novo sistema de TI (ou mudanças significativas no sistema de TI já existente) durante o período pode ser uma área de atenção significativa do auditor, sobretudo se tal mudança tiver efeito significativo sobre a estratégia geral da auditoria ou se estiver relacionada com risco significativo (por exemplo, mudança em sistema que afeta o reconhecimento de receitas).

Áreas de maior risco avaliado de distorção relevante ou riscos significativos identificados de acordo com a NBC TA 315 (ver item 9(a))

A19. O item 15 da NBC TA 260 requer que o auditor comunique os riscos significativos identificados aos responsáveis pela governança, e o item A13 dessa mesma norma explica que o auditor também pode comunicar aos responsáveis pela governança como ele planeja abordar as áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante.

~~A20. A NBC TA 315 define risco significativo como risco de distorção relevante identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, requer consideração especial na auditoria. As áreas de julgamento significativo da administração e as transações significativas e não usuais podem, frequentemente, ser identificadas como riscos significativos. Riscos significativos, portanto, são áreas que frequentemente exigem atenção significativa do auditor.~~

A20. A NBC TA 315, item 12(l), define risco significativo como risco de distorção relevante identificado para o qual a avaliação do risco inerente está próxima ao limite superior do spectrum de risco inerente devido à extensão na qual os fatores de risco inerente afetam a combinação de probabilidade de ocorrência de distorção e a magnitude da distorção em potencial caso a distorção ocorra. As áreas de julgamento significativo da administração e as transações significativas e não usuais podem, frequentemente, ser identificadas como riscos significativos. Riscos significativos são, portanto, áreas que frequentemente exigem atenção significativa do auditor. [\(Alterado pela revisão NBC 11\).](#)

A21. Contudo, esse pode não ser o caso de todos os riscos significativos. A NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 26 e 27, por exemplo, presume que existem riscos de fraude no reconhecimento de receitas e exige que o auditor trate esses riscos avaliados de distorção relevante devido à fraude como riscos significativos, enquanto que o item 31 dessa mesma norma explica que, pelo fato de os controles poderem ser burlados de maneira imprevisível pela administração, trata-se de risco de distorção relevante decorrente de fraude e, portanto, risco significativo. Dependendo de sua natureza, esses riscos podem não exigir atenção significativa do auditor e, portanto, podem não ser considerados quando o auditor determinar os principais assuntos de auditoria, de acordo com o item 10.

A22. A NBC TA 315, item 31, explica que a avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante

no nível da afirmação pode mudar durante o curso da auditoria, à medida que evidências adicionais de auditoria são obtidas. Como resultado da revisão, pelo auditor, da avaliação de riscos e da reavaliação dos procedimentos de auditoria planejados com respeito a uma dada área das demonstrações contábeis, pode-se vir a determinar que a área exija atenção significativa do auditor (por exemplo, pode-se ter uma mudança significativa na abordagem de auditoria, se a avaliação de riscos do auditor tiver tido por base a expectativa de que determinados controles estivessem operando com eficácia e o auditor tiver obtido evidências de que eles não operaram com eficácia durante todo o período da auditoria, principalmente, em área avaliada como de maior risco de distorção relevante).

~~Julgamentos significativos do auditor relacionados com áreas das demonstrações contábeis que envolveram julgamentos significativos da administração, inclusive estimativas contábeis que envolvem alto grau de incerteza na estimativa (ver item 9(b))~~

Julgamentos significativos do auditor relacionados com áreas das demonstrações contábeis que envolveram julgamentos significativos da administração, inclusive estimativas contábeis, estão sujeitos a alto grau de incerteza na estimativa (ver item 9(b)) [\(alterado pela Revisão NBC 3\)](#)

A23. A NBC TA 260, item 16(a), requer que o auditor comunique aos responsáveis pela governança sua visão sobre aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade, incluindo políticas, estimativas contábeis e divulgações nas demonstrações contábeis. Em muitos casos, isso se refere às estimativas contábeis críticas e às correspondentes divulgações, que, provavelmente, são áreas de atenção significativa do auditor e também podem ser identificadas como riscos significativos.

~~A24. No entanto, usuários de demonstrações contábeis têm ressaltado seu interesse nas estimativas contábeis que apresentem alto grau de incerteza na estimativa (itens 10 e 11 da NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas) e que podem não ter sido avaliadas como riscos significativos. Entre outros aspectos, essas estimativas dependem fortemente do julgamento da administração e frequentemente são as áreas mais complexas das demonstrações contábeis, podendo exigir o envolvimento tanto de especialista da administração como de especialista do auditor. Os usuários também ressaltaram que as políticas contábeis com efeito significativo sobre as demonstrações contábeis (e mudanças significativas nessas políticas) são relevantes para o entendimento das demonstrações contábeis, principalmente nos casos em que as práticas da entidade não são condizentes com as de outras entidades do mesmo setor.~~

A24. No entanto, usuários das demonstrações contábeis têm ressaltado seu interesse nas estimativas contábeis que estão sujeitas a alto grau de incerteza na estimativa (itens 16 e 17 da NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis e Divulgações Relacionadas) e que podem não ter sido avaliadas como riscos significativos. Entre outros aspectos, essas estimativas dependem fortemente do julgamento da administração e frequentemente são as áreas mais complexas das demonstrações contábeis, podendo exigir o envolvimento tanto de especialista da administração como de especialista do auditor. Os usuários também ressaltaram que as políticas contábeis com efeito significativo sobre as demonstrações contábeis (e mudanças significativas nessas políticas) são relevantes para o entendimento das demonstrações contábeis, principalmente nos casos em que as práticas da entidade não são condizentes com as de outras entidades do mesmo setor. [\(alterado pela Revisão NBC 3\)](#)

Efeito sobre a auditoria de eventos ou transações significativos ocorridos durante o período (ver item 9(c))

A25. Eventos ou transações que tiverem tido efeito significativo sobre as demonstrações contábeis ou sobre a auditoria podem ser áreas de atenção significativa do auditor e podem ser identificados como riscos significativos. A título de exemplo, o auditor pode ter mantido extensas discussões com a administração e os responsáveis pela governança em diversas

etapas da auditoria acerca do efeito sobre as demonstrações contábeis de transações significativas com partes relacionadas ou transações significativas fora do curso normal dos negócios da entidade ou que pareçam não ser usuais (NBC TA 260, itens 16(a), 16(c), A22 e Apêndice 2). A administração pode ter feito julgamentos difíceis ou complexos em relação ao reconhecimento, à mensuração, à apresentação ou à divulgação dessas transações, que podem ter tido efeito significativo sobre a estratégia geral do auditor.

A26. Eventos significativos de ordem econômica, contábil, regulatória, ou de outra natureza, que tiverem afetado as premissas ou julgamentos da administração também podem afetar a abordagem geral da auditoria e resultar em assunto que exige atenção significativa do auditor.

Assuntos de maior importância (ver item 10)

A27. Os assuntos que exigiram atenção significativa do auditor também podem ter resultado em interação significativa com os responsáveis pela governança. A natureza e a extensão das comunicações com os responsáveis pela governança sobre esses assuntos muitas vezes constituem uma indicação de quais assuntos são de maior importância na auditoria. O auditor, por exemplo, pode ter tido interações mais aprofundadas, frequentes ou substanciais com os responsáveis pela governança a respeito de assuntos mais difíceis ou complexos, como a aplicação das principais políticas contábeis que tiverem sido objeto de julgamento significativo do auditor ou da administração.

A28. O conceito de assuntos de maior importância aplica-se no contexto da entidade e da auditoria realizada. Como tal, a determinação e a comunicação, pelo auditor, dos principais assuntos de auditoria destina-se a identificar assuntos específicos da auditoria e envolve julgamento quanto à sua importância em relação a outros assuntos da auditoria.

A29. Outras considerações, que podem ser relevantes para determinar a importância relativa de assunto comunicado aos responsáveis pela governança e se ele é um principal assunto de auditoria, são:

- a importância do assunto para o entendimento por parte dos usuários previstos das demonstrações contábeis tomadas em conjunto e, em particular, a sua relevância para as demonstrações contábeis;
- a natureza da política contábil relativa ao assunto, a complexidade ou a subjetividade envolvida na seleção, pela administração, da política adequada em comparação com outras entidades de seu setor;
- a natureza e a relevância, quantitativa ou qualitativa, de distorções corrigidas e distorções acumuladas que não foram corrigidas, em decorrência de fraude ou erro relacionados ao assunto, quando aplicáveis;
- a natureza e a extensão do esforço de auditoria necessário para tratar do assunto, incluindo:
 - o grau de habilidade ou conhecimento especializado necessário para aplicar procedimentos de auditoria para tratar do assunto ou avaliar os resultados desses procedimentos, se aplicável;
 - a natureza de consultas fora da equipe de trabalho sobre o assunto;
- a natureza e a gravidade das dificuldades na aplicação de procedimentos de auditoria, na avaliação dos resultados desses procedimentos e na obtenção de evidências pertinentes e confiáveis para fundamentar a opinião de auditoria, principalmente quando os julgamentos do auditor passam a ser mais subjetivos;
- a gravidade das deficiências de controle identificadas com respeito ao assunto;
- se o assunto envolveu diversas considerações de auditoria separadas, porém

relacionadas, como, por exemplo, contratos de longo prazo, que podem envolver atenção significativa do auditor com respeito ao reconhecimento de receitas, litígios ou outras contingências e podem afetar outras estimativas contábeis.

A30. A determinação de quais e quantos desses assuntos, que exigiram atenção significativa do auditor são de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente, é assunto de julgamento profissional. A quantidade de principais assuntos de auditoria a serem incluídos no relatório do auditor pode ser impactada pelo porte e complexidade da entidade, natureza de seus negócios e ambiente, bem como fatos e circunstâncias do trabalho de auditoria. Em geral, quanto maior for a quantidade de assuntos inicialmente considerados como sendo principais assuntos de auditoria, mais o auditor pode precisar reconsiderar se realmente cada um deles se enquadra na definição de principal assunto de auditoria. Listas extensas de principais assuntos de auditoria podem ser contrárias ao objetivo de destacar no relatório do auditor os assuntos de maior importância na auditoria.

Comunicação dos principais assuntos de auditoria

Seção separada no relatório do auditor para apresentação dos “Principais assuntos de auditoria”
(ver item 11)

A31. A colocação da seção separada dos “Principais assuntos de auditoria” próxima da opinião do auditor pode destacar essas informações e reconhecer o valor de informações específicas do trabalho para os usuários previstos.

A32. A ordem de apresentação de cada assunto na seção dos “Principais assuntos de auditoria” é questão de julgamento profissional. Para exemplificar, essas informações podem ser organizadas por ordem de importância, de acordo com o julgamento do auditor, ou podem corresponder à maneira como esses assuntos são divulgados nas demonstrações contábeis. O requisito do item 11 de incluir subtítulos visa diferenciar ainda mais esses assuntos.

A33. Quando são apresentadas informações contábeis comparativas, o texto de introdução da seção “Principais assuntos de auditoria” é adaptado para chamar a atenção para o fato de que os principais assuntos de auditoria descritos se referem somente à auditoria das demonstrações contábeis do período corrente e pode fazer referência ao período específico abrangido por essas demonstrações contábeis (por exemplo, para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1).

Descrição individual dos principais assuntos de auditoria (ver item 13)

A34. A adequação da descrição de um principal assunto de auditoria é uma questão de julgamento profissional. A descrição de um principal assunto de auditoria visa fornecer uma explicação sucinta e balanceada para permitir que os usuários previstos das demonstrações contábeis entendam por que o assunto foi de maior importância na auditoria e de que maneira ele foi tratado na auditoria. Limitar o uso de termos altamente técnicos de auditoria também ajuda os usuários previstos, sem conhecimento razoável de auditoria, a entenderem a base do foco do auditor em determinados assuntos durante a auditoria. A natureza e a extensão das informações fornecidas pelo auditor devem ser balanceadas no contexto das responsabilidades de cada parte (por exemplo, para que o auditor forneça informações úteis de maneira concisa e compreensível, sem assumir incorretamente a função de fornecedor das informações originais sobre a entidade).

A35. Informações originais são todas as informações sobre a entidade que ainda não estão disponíveis publicamente (por exemplo, informações não incluídas nas demonstrações contábeis ou em outras informações disponíveis na data do relatório do auditor, assim como aquelas não abordadas em outras comunicações verbais ou escritas da administração ou

dos responsáveis pela governança, como no caso de anúncio preliminar de informações contábeis ou comunicações a investidores). Essas informações são de responsabilidade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade.

- A36. O auditor deve evitar descrever de forma inapropriada um principal assunto de auditoria, fornecendo informações originais sobre a entidade. A descrição de um principal assunto de auditoria geralmente não é, por si mesma, uma informação original sobre a entidade, já que descreve o assunto no contexto da auditoria. No entanto, o auditor pode considerar necessário incluir informações adicionais para explicar por que o assunto foi considerado de maior importância na auditoria e, dessa forma, considerado como principal assunto de auditoria, e como ele foi abordado na auditoria, desde que a divulgação dessas informações não seja proibida por lei ou regulamento. Se o auditor determinar que essas informações são necessárias, ele pode recomendar que a administração ou os responsáveis pela governança divulguem mais informações, em vez de ele fornecer informações originais em seu relatório.
- A37. A administração ou os responsáveis pela governança podem decidir incluir, nas demonstrações contábeis ou no relatório anual, divulgações novas ou aprimoradas relativas a um principal assunto de auditoria, tendo em vista que o assunto será comunicado no relatório do auditor. Essas divulgações novas ou aprimoradas podem ser apresentadas, por exemplo, para fornecer informações mais robustas sobre a sensibilidade das principais premissas usadas nas estimativas contábeis ou sobre a justificativa da entidade para adotar determinada prática ou política contábil quando há alternativas aceitáveis de acordo com a estrutura aplicável de relatórios financeiros.
- A38. A NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações, itens 12(a) e A1 a A3, define o termo “relatório anual” e explica que documentos como o relatório da administração, o comentário da administração, a revisão operacional e financeira ou os relatórios de natureza semelhante dos responsáveis pela governança (por exemplo, relatório do conselho de administração), a mensagem do presidente, a mensagem da governança corporativa, ou os relatórios de controles internos e de avaliação de risco podem fazer parte do relatório anual. A NBC TA 720 trata das responsabilidades do auditor relacionadas com as outras informações incluídas no relatório anual. Embora a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis não cubra as outras informações, o auditor pode considerar essas informações, bem como outras comunicações disponibilizadas para o público pela entidade ou por outras fontes confiáveis, ao elaborar a descrição de um principal assunto de auditoria.
- A39. A documentação preparada durante a auditoria também pode ser útil para o auditor elaborar a descrição de um principal assunto de auditoria. Por exemplo, comunicações por escrito, ou a documentação do auditor de comunicações verbais com os responsáveis pela governança e outros documentos de auditoria proporcionam uma base útil para a comunicação do auditor em seu relatório. Isso ocorre porque a documentação de auditoria, de acordo com a NBC TA 230, visa tratar de assuntos significativos que surgiram durante a auditoria; das conclusões alcançadas a respeito delas; e dos julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões. Além disso, serve como registro da natureza; da época e da extensão dos procedimentos de auditoria executados; dos resultados desses procedimentos; e das evidências de auditoria obtidas. Essa documentação pode ajudar o auditor a elaborar a descrição dos principais assuntos de auditoria que explique a importância do assunto e também a aplicar o requisito do item 18.

Referência ao local onde o assunto está divulgado nas demonstrações contábeis (ver item 13)

- A40. As alíneas (a) e (b) do item 13 exigem que a descrição de cada principal assunto de auditoria detalhe por que o auditor considerou aquele assunto como de maior importância na auditoria e como o assunto foi tratado durante a auditoria. Dessa forma, a descrição dos principais assuntos de auditoria não é mera reiteração do que foi divulgado nas

demonstrações contábeis. Entretanto, a referência às divulgações relacionadas permite aos usuários previstos entenderem melhor como a administração tratou o assunto ao elaborar as demonstrações contábeis.

A41. Adicionalmente à referência à divulgação relacionada, o auditor pode chamar a atenção para os principais aspectos. A extensão da divulgação pela administração de aspectos ou fatores específicos relacionados a como determinado assunto impacta as demonstrações contábeis do período corrente pode ajudar o auditor a ressaltar aspectos específicos da maneira como o assunto foi tratado na auditoria, de tal forma que os usuários possam entender por que o assunto é um principal assunto de auditoria. Por exemplo:

- quando a entidade faz divulgação detalhada sobre as estimativas contábeis, o auditor pode chamar a atenção para a divulgação das principais premissas, bem como o alcance dos possíveis resultados e de outras divulgações qualitativas e quantitativas relativas às principais fontes de incerteza de estimativa ou às estimativas contábeis críticas, dentro de sua explicação da razão de aquele assunto figurar entre os de maior importância e como foi tratado na auditoria;
- quando o auditor conclui, de acordo com a NBC TA 570, que não existe incerteza relevante a respeito de fatos ou condições capazes de levantar dúvida significativa quanto à capacidade de a entidade manter sua continuidade operacional, o auditor pode, mesmo assim, determinar que um ou mais assuntos relativos a essa conclusão, decorrentes dos procedimentos aplicados, de acordo com a NBC TA 570, são principais assuntos de auditoria. Nesses casos, a descrição dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor pode incluir aspectos dos eventos identificados ou condições divulgadas nas demonstrações contábeis, tais como prejuízos operacionais relevantes, linhas de crédito disponíveis e possível refinanciamento da dívida, ou não cumprimento de contratos de empréstimo, e os correspondentes fatores de mitigação (ver item A3 da NBC TA 570).

Explicação da razão pela qual o auditor considerou o assunto como de maior importância na auditoria (ver item 13(a))

A42. A descrição de um principal assunto de auditoria no relatório do auditor destina-se a fornecer esclarecimentos sobre por que o assunto foi considerado um principal assunto de auditoria. Conseqüentemente, os requisitos dos itens 9 e 10 e a aplicação dos itens A12 a A29, relativos à determinação dos principais assuntos de auditoria, também podem ser úteis para o auditor, ao considerar de que maneira esses assuntos devem ser comunicados em seu relatório. Por exemplo, é provável que seja de interesse dos usuários previstos a explicação dos fatores que levaram o auditor a concluir que determinado assunto exigiu atenção significativa e foi da maior importância na auditoria.

A43. A relevância das informações para os usuários previstos é uma consideração que o auditor deve fazer ao determinar o que incluir na descrição de um principal assunto de auditoria. Essa consideração pode incluir se a descrição permitiria um melhor entendimento da auditoria e dos julgamentos do auditor.

A44. Relacionar um assunto diretamente a circunstâncias específicas da entidade pode ajudar a minimizar a possibilidade de que essas descrições fiquem excessivamente padronizadas e se tornem menos úteis com o tempo. Por exemplo, pode-se determinar que alguns assuntos são os principais assuntos de auditoria para certa atividade entre entidades de determinado setor devido às circunstâncias desse setor ou à complexidade dos relatórios financeiros. Ao descrever por que considerou o assunto como de maior importância, pode ser útil para o auditor ressaltar aspectos específicos da entidade (por exemplo, circunstâncias que influenciaram os julgamentos exercidos nas demonstrações contábeis do período corrente) para tornar a descrição mais relevante para os usuários previstos. Isso também pode ser importante ao descrever um principal assunto de auditoria que se repete de um período para outro.

A45. As descrições também podem fazer referência às principais considerações que levaram o auditor, nas circunstâncias da auditoria, a determinar que o assunto é da maior importância, por exemplo:

- condições econômicas que afetaram a capacidade do auditor na obtenção de evidências de auditoria, como, por exemplo, mercados sem liquidez para alguns instrumentos financeiros;
- políticas contábeis novas ou emergentes, envolvendo, por exemplo, assuntos específicos da entidade ou do seu setor, sobre as quais a equipe de trabalho fez consultas dentro da firma;
- mudanças na estratégia ou no modelo de negócios que tiveram efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

Como o assunto foi tratado na auditoria (ver item 13(b))

A46. A quantidade de detalhes a ser fornecida no relatório do auditor para descrever o tratamento dado a um principal assunto de auditoria é questão de julgamento profissional. Para explicar como o assunto foi tratado na auditoria, de acordo com o item 13(b), o auditor pode descrever:

- os aspectos mais relevantes da resposta ou abordagem do auditor ao assunto ou específicos ao risco avaliado de distorção relevante;
- a visão geral dos procedimentos executados;
- a indicação do resultado dos procedimentos do auditor; ou
- as principais observações relativas ao assunto,

ou alguma combinação desses elementos.

Lei ou regulamento pode prescrever a forma ou o conteúdo específico para a descrição do assunto ou especificar a inclusão de um, ou mais, dos elementos.

A47. Para que os usuários previstos entendam a importância de um principal assunto de auditoria no contexto da auditoria das demonstrações contábeis tomadas em conjunto, bem como a relação entre os principais assuntos de auditoria e outros elementos do relatório do auditor, inclusive a opinião, pode ser necessário atentar para que a redação desses assuntos:

- não implique que o assunto não tenha sido apropriadamente solucionado pelo auditor ao formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis;
- mencione diretamente as circunstâncias específicas da entidade, evitando redação genérica ou padronizada;
- leve em conta como o assunto foi divulgado nas demonstrações contábeis, se divulgado;
- não contenha nem implique opiniões distintas sobre elementos separados das demonstrações contábeis.

A48. A descrição de aspectos da resposta do auditor ou da sua abordagem ao assunto, sobretudo quando tiver exigido significativa adaptação aos fatos e circunstâncias da entidade, pode ajudar os usuários previstos a entenderem circunstâncias não usuais e julgamentos significativos do auditor exigidos para responder ao risco de distorção relevante. Além disso, a abordagem de auditoria em período específico pode ter sido influenciada por circunstâncias específicas aplicáveis à entidade, condições econômicas ou eventos no setor. Também pode ser útil ao auditor fazer referência à natureza e à extensão das comunicações com os responsáveis pela governança sobre o assunto.

A49. Para exemplificar, na descrição da abordagem de auditoria para estimativa contábil que

apresenta alta incerteza de estimativa, como a avaliação de instrumentos financeiros complexos, o auditor pode querer ressaltar que contratou especialista. Essa referência ao uso de especialista não diminui a responsabilidade do auditor pela opinião sobre as demonstrações contábeis e, portanto, não entra em conflito com os itens 14 e 15 da NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas.

- A50. Ao descrever os procedimentos de auditoria, principalmente em áreas complexas e que exijam julgamento, pode ser difícil resumir os procedimentos executados de maneira sucinta, comunicando adequadamente a natureza e a extensão da resposta do auditor aos riscos avaliados de distorção relevante. Não obstante, o auditor pode considerar necessário descrever alguns procedimentos executados para comunicar como o assunto foi tratado na auditoria. Essa descrição pode ser tipicamente em nível elevado, sem incluir detalhes dos procedimentos.
- A51. Como observado no item A46, o auditor também pode fornecer indicação do resultado dos seus procedimentos na descrição do principal assunto de auditoria no seu relatório. Contudo, se isso for feito, é preciso tomar cuidado para evitar que se dê a impressão de que a descrição transmite opinião separada sobre um principal assunto de auditoria específico ou que coloque em dúvida, sob qualquer aspecto, a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Circunstâncias em que um principal assunto de auditoria não é comunicado no relatório do auditor (ver item 14)

- A52. Lei ou regulamento pode proibir a divulgação pública, pela administração ou pelo auditor, de assunto específico considerado um principal assunto de auditoria. Por exemplo, lei ou regulamento pode proibir, especificamente, qualquer comunicação pública capaz de prejudicar a investigação da autoridade competente sobre ato ilegal real ou suspeita de ato ilegal (por exemplo, assuntos que são ou aparentam ser relacionados com lavagem de dinheiro).
- A53. Como indicado no item 14(b), é extremamente raro um assunto considerado principal assunto de auditoria não ser comunicado no relatório do auditor. Isso ocorre porque se supõe que seja de interesse público dar maior transparência sobre a auditoria aos usuários previstos. Assim, a decisão de não comunicar um principal assunto de auditoria somente é apropriada quando as consequências adversas para a entidade ou para o público, como resultado dessa comunicação, forem consideradas tão significativas que superariam os benefícios de interesse público da comunicação do assunto.
- A54. A decisão de não comunicar um principal assunto de auditoria leva em conta os fatos e circunstâncias relacionados ao assunto. A comunicação à administração e aos responsáveis pela governança ajuda o auditor a entender a visão da administração sobre a importância das consequências adversas que poderiam advir da comunicação de determinado assunto. Em particular, a comunicação à administração e aos responsáveis pela governança contribui para fundamentar o julgamento do auditor ao decidir se comunica, ou não, o assunto, na medida em que:
- ajuda o auditor a entender por que a entidade não divulgou publicamente o assunto (por exemplo, se lei, regulamento ou estrutura de relatórios financeiros permitirem a divulgação posterior ou a não divulgação do assunto) e, também, a visão da administração sobre as eventuais consequências adversas da divulgação. A administração pode chamar a atenção para alguns aspectos da lei ou de regulamentos que podem ser relevantes para a consideração das consequências negativas (por exemplo, que podem incluir prejuízos às negociações comerciais ou à posição competitiva da entidade). No entanto, a visão da administração isoladamente não elimina a necessidade de que o auditor determine se seria possível esperar, dentro do razoável, que as consequências adversas superariam os benefícios de interesse público da comunicação, de acordo com o item 14(b);

- destaca se houve comunicações com as autoridades competentes sobre o assunto, sobretudo se tais comunicações parecerem confirmar a afirmação da administração quanto à não adequação da divulgação pública do assunto;
- possibilita ao auditor, quando apropriado, estimular a administração e os responsáveis pela governança a divulgarem publicamente informações pertinentes ao assunto. Em particular, isso pode ser possível se as preocupações da administração e dos responsáveis pela governança quanto à comunicação se limitarem a aspectos específicos do assunto, de tal forma que algumas informações podem ser menos sensíveis e poderiam ser comunicadas.

O auditor também pode considerar necessário obter representação por escrito da administração explicitando por que a divulgação do assunto não é apropriada, incluindo a visão da administração sobre a importância das consequências adversas que podem advir dessa comunicação.

A55. Também pode ser necessário que o auditor considere as implicações da comunicação do assunto considerado como principal assunto de auditoria em vista dos requisitos éticos relevantes pertinentes. Além disso, o auditor pode ser obrigado, por lei ou regulamento, a comunicar às autoridades competentes o assunto, independentemente de ser ou não comunicado no relatório do auditor. Essa comunicação também pode ser útil para fundamentar a consideração, pelo auditor, das consequências adversas que podem advir da comunicação do assunto.

A56. A decisão de não comunicar o assunto é complexa e envolve julgamento significativo do auditor. Dessa forma, ele pode julgar apropriado obter opinião legal.

Forma e conteúdo da seção “Principais assuntos de auditoria” em outras circunstâncias (ver item 16)

A57. O requisito do item 16 aplica-se em três circunstâncias:

- o auditor determina, de acordo com o item 10, que não existem principais assuntos de auditoria (ver item A59);
- o auditor determina, de acordo com o item 14, que um principal assunto de auditoria não será comunicado no seu relatório e que não há outros principais assuntos de auditoria;
- os únicos assuntos considerados principais assuntos de auditoria são aqueles comunicados, de acordo com o item 15.

A58. Quando o auditor tiver concluído que não há principais assuntos de auditoria a serem comunicados, a seguinte redação pode ser utilizada em seu relatório:

Principais assuntos de auditoria

Com exceção do assunto descrito na seção Base para opinião com ressalva (adversa ou incerteza relevante quanto à continuidade operacional), não existem [outros] principais assuntos de auditoria a comunicar em nosso relatório.

A59. A determinação dos principais assuntos de auditoria envolve julgamento sobre a importância relativa dos assuntos que exigiram atenção significativa do auditor. Portanto, pode ser raro que o auditor de entidade listada não identifique pelo menos um assunto que seja considerado como principal assunto de auditoria, entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança, a ser incluído no relatório do auditor. Contudo, em alguns poucos casos (por exemplo, entidade listada com operações muito reduzidas), o auditor pode determinar que não há principais assuntos de auditoria de acordo com o item 10, porque nenhum assunto exigiu sua atenção significativa.

Comunicação aos responsáveis pela governança (ver item 17)

- A60. O item 21 da NBC TA 260 requer que o auditor se comunique em tempo hábil com os responsáveis pela governança. A época apropriada para comunicações sobre os principais assuntos de auditoria varia de acordo com as circunstâncias do trabalho. No entanto, o auditor pode comunicar seu entendimento preliminar sobre os principais assuntos de auditoria ao discutir o alcance planejado e a época da auditoria e pode voltar a discutir esses assuntos ao comunicar as suas conclusões. Esse procedimento pode ajudar a minimizar os desafios práticos de manter uma comunicação robusta e recíproca sobre os principais assuntos de auditoria quando as demonstrações contábeis estiverem finalizadas para emissão.
- A61. A comunicação com os responsáveis pela governança permite tomar conhecimento dos principais assuntos de auditoria que o auditor pretende comunicar em seu relatório, além de proporcionar a oportunidade de obter maiores esclarecimentos, quando necessário. O auditor pode considerar útil fornecer aos responsáveis pela governança uma minuta do seu relatório para facilitar essa discussão. A comunicação com os responsáveis pela governança reconhece o papel importante que eles exercem na supervisão do processo de relatórios financeiros e proporciona a oportunidade de entender a base das decisões do auditor relacionadas aos principais assuntos de auditoria e de que maneira tais assuntos serão descritos no relatório do auditor. Essa comunicação também permite que os responsáveis pela governança avaliem se divulgações novas ou aprimoradas seriam úteis, tendo em vista que os assuntos serão comunicados no relatório do auditor.
- A62. A comunicação com os responsáveis pela governança requerida pelo item 17(a) também aborda os casos extremamente raros nos quais um assunto considerado como principal assunto de auditoria não é comunicado no relatório do auditor (ver item 14 e A54).
- A63. A comunicação com os responsáveis pela governança, requerida no item 17(b), quando o auditor tiver concluído que não existem principais assuntos de auditoria a serem comunicados em seu relatório pode constituir uma oportunidade para que o auditor mantenha discussões adicionais com outras pessoas familiarizadas com a auditoria e com assuntos significativos que possam ter surgido (incluindo o revisor de controle de qualidade do trabalho, se tiver sido nomeado). Essas discussões podem levar o auditor a reavaliar sua conclusão de que não existem principais assuntos de auditoria.

Documentação (ver item 18)

- A64. O item 8 da NBC TA 230 requer que o auditor elabore documentação de auditoria suficiente para permitir que um auditor experiente, sem envolvimento anterior com a auditoria, entenda, entre outros aspectos, os julgamentos profissionais significativos. No contexto dos principais assuntos de auditoria, esses julgamentos profissionais incluem a determinação, entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança, daqueles que exigiram atenção significativa do auditor, bem como dos que são, ou não, um principal assunto de auditoria. Os julgamentos do auditor a esse respeito provavelmente serão suportados pela documentação de suas comunicações aos responsáveis pela governança e pela documentação de auditoria relativa a cada assunto individualmente (ver item A39), bem como por outras documentações de auditoria de assuntos significativos que surgiram durante a auditoria (por exemplo, memorando de finalização do trabalho). No entanto, esta norma não exige que o auditor documente a razão pela qual outros assuntos comunicados aos responsáveis pela governança não eram assuntos que exigissem atenção significativa do auditor.