

## COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 02/2017

Relatório sobre a Aplicação de Procedimentos Previamente Acordados para atendimento às disposições contidas no CTG 2001 – Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Digital para Fins de Atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) referentes ao Termo de Verificação para Fins de Substituição da Escrituração Contábil Digital (ECD).

### OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico (CT ou Comunicado) tem por objetivo orientar os auditores independentes quanto aos trabalhos de aplicação de procedimentos previamente acordados sobre os ajustes contidos no Termo de Verificação para Fins de Substituição da Escrituração Contábil Digital (ECD) para o atendimento das disposições contidas no CTG 2001 – Define as Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Digital para Fins de Atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de 18 de agosto de 2017
2. Nos termos do item 15 do CTG 2001, emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), somente pode ser substituída, depois de autenticada pelo SPED, a escrituração contábil em forma digital que contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de retificação de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto nos itens 31 a 36 da ITG 2000 – Escrituração Contábil.

Os ajustes mais usuais que atendem à definição acima, isto é, que levam à circunstância de substituição da ECD, no alcance do CTG 2001, são os decorrentes de:

- ajustes no formato eletrônico das informações contábeis, sem alterações dos saldos previamente publicados (por exemplo: erros no cadastro do plano de contas);
- problemas na interface das informações (por exemplo: multiplicações indevidas por troca de vírgula para ponto) do sistema contábil das empresas para o Programa Validador e Assinador (PVA) da Escrituração Contábil Digital (ECD);
- e
- Abertura de subcontas exigidas pela Lei no. 12.973/2014, desde que não altere o saldo total da conta.

A lista acima não é exaustiva e os profissionais devem avaliar individualmente as circunstâncias que demandam a substituição da ECD, desde que observados os procedimentos definidos pelo CFC, anteriormente mencionados.

## **ANTECEDENTES**

3. O SPED foi instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, com alterações pelo Decreto nº 7.979/2013. O SPED é o instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.
4. Em 18 de agosto de 2017, o CFC alterou o CTG 2001, para esclarecer que a escrituração substituta e o detalhamento dos erros que motivaram a substituição da ECD são de responsabilidade do profissional da contabilidade que elaborou a escrituração substituída. A manifestação do auditor independente se restringe apenas às modificações relatadas no item 16 do CTG 2001, que fazem parte integrante do Termo de Verificação para Fins de Substituição, da forma descrita no item 19 (b), reproduzidos abaixo:

*16. O cancelamento da autenticação e a apresentação da escrituração substituta somente podem ser efetuados mediante apresentação de Termo de Verificação para Fins de Substituição que os justifique, o qual deve integrar a escrituração substituta e contém, além do detalhamento dos erros que motivaram a substituição:*

- (a) a identificação da escrituração substituída;*
- (b) a descrição pormenorizada dos erros;*
- (c) a identificação clara e precisa dos registros que contenham os erros, exceto quando estes decorrerem de outro erro já discriminado;*
- (d) a autorização expressa para acesso do Conselho Federal de Contabilidade a informações pertinentes às modificações; e*
- (e) a descrição dos procedimentos pré-acordados executados pelos auditores independentes mencionados no item 19, alínea (b), quando estes julgarem necessário.*

*19. O Termo de Verificação para Fins de Substituição deve ser assinado:*

- (a) pelo próprio profissional da contabilidade que assina os livros contábeis substitutos; e*
- (b) quando as demonstrações contábeis tenham sido auditadas por auditor independente, pelo próprio profissional da contabilidade que assina os livros contábeis substitutos e também pelo seu auditor independente.*

## **ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO**

5. Com a publicação do CTG 2001 o CFC passou a exigir a assinatura eletrônica no Termo de Verificação para Fins de Substituição da ECD por auditor independente, quando as demonstrações contábeis da entidade tiverem sido auditadas.
6. Considerando que o auditor independente, ao ser contratado para a auditoria das demonstrações contábeis da entidade, não assume qualquer responsabilidade pela adequação da escrituração contábil digital (ECD), torna-se necessário determinar os termos em que os trabalhos do auditor serão realizados, conforme definido neste Comunicado, na carta de contratação específica para esse trabalho.
7. Em decorrência da sua natureza, época e extensão, os trabalhos para atendimento das disposições contidas no CTG 2001 referentes ao Termo de Verificação para Fins de Substituição da ECD, devem ser realizados a partir dos conceitos da NBC TSC 4400 - Trabalhos de Procedimentos Previamente Acordados sobre Informações Contábeis, cujos procedimentos mínimos estão descritos no Anexo.

### **Concordância com os termos do trabalho**

8. Os procedimentos devem ser aplicados com o intuito de auxiliar a administração da entidade no atendimento às disposições contidas no CTG 2001. Segundo o item 10 da NBC TSC 4400, em certos casos, por exemplo, quando os procedimentos forem acordados com entidade reguladora, representantes setoriais e representantes da classe contábil, o auditor independente pode estar impossibilitado de discutir os procedimentos com todas as partes que irão receber o relatório. Nesses casos, o auditor independente pode considerar, por exemplo, a discussão dos procedimentos a serem aplicados com os representantes das partes envolvidas, revisando correspondência dessas partes ou enviando-lhes minuta de exemplo de relatório que será emitido. Os termos constantes do presente Comunicado serão referenciados no Manual de Orientação do Leiaute da ECD, a ser publicado pela Receita Federal do Brasil (RFB).
9. O relatório de procedimentos previamente acordados com as constatações factuais identificadas deve ser encaminhado em conjunto com o Termo de Verificação para Fins de Substituição da ECD, quando do envio à RFB por meio do seu sistema. O auditor independente deve assinar o Termo de Verificação por meio da utilização do e-CPF (versão digital do CPF). Esse termo deve ser impresso e incluído como anexo à via física assinada do relatório de procedimentos previamente acordados emitido pelo auditor independente.
10. A avaliação sobre se a natureza dos ajustes que estão sendo registrados na ECD que atende às definições previstas no CTG 2001 é de responsabilidade da administração de cada entidade. A responsabilidade do auditor é descrever em seu relatório as

constatações factuais decorrentes da aplicação dos procedimentos previamente acordados sobre o Termo de Verificação.

**Retificação de erros que não possam ser corrigidos por meio de retificação de lançamento contábil extemporâneo**

11. Nos termos do item 15 do CTG 2001, somente os erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamentos extemporâneos, como exemplificados no item 2, podem ser corrigidos com a consequente substituição da ECD já entregue.
12. Dessa forma, todos os demais casos de retificação de erros de períodos anteriores, que demandem alteração de saldos das demonstrações contábeis devem ser efetuados contabilmente por meio de lançamento extemporâneo, isto é, nos livros contábeis da entidade, o lançamento de correção é registrado no ano corrente, como ajustes de exercícios anteriores, em contrapartida ao patrimônio líquido, em consonância com o parágrafo 1º do Art. 186 da Lei das S.A. Para fins de divulgação das demonstrações contábeis, a reapresentação das cifras comparativas ocorre no primeiro conjunto de demonstrações contábeis após a identificação do erro, nos termos da NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (IAS 8).
13. Tratamento similar ao descrito no item 12, ou seja, ajustes em que a ECD deve ser retificada por meio de lançamento extemporâneo, também deve ser aplicado para as seguintes situações:
  - a) identificação de erros materiais que demandem a reemissão das demonstrações contábeis e sua reaprovação pelos órgãos de governança e pelos acionistas;
  - b) quando a finalização e aprovação das demonstrações contábeis ocorrerem em data posterior ao arquivamento da ECD com saldos diferentes.

Nos casos apresentados nos itens 12 e 13, por serem situações em que deve ser feita a retificação por meio de lançamento extemporâneo, a substituição da ECD não é permitida, portanto, não é necessária a assinatura eletrônica do Termo de Verificação para Fins de Substituição da ECD por auditor independente e, conseqüentemente, este Comunicado não se aplica.

14. Muito embora o auditor independente não assuma qualquer responsabilidade pela adequação da ECD, o fato de ter sido o responsável pela auditoria das demonstrações contábeis, lhe dá um conhecimento acumulado que lhe permite melhor entendimento do contexto dos ajustes e dos controles da entidade. Dessa forma, os trabalhos de aplicação de procedimentos previamente acordados definidos neste Comunicado devem ser efetuados, preferencialmente, pelo mesmo auditor responsável pela auditoria das demonstrações contábeis relativas ao período-base da ECD substituída.

### **Representações formais**

15. A NBC TSC 4400 requer que o auditor obtenha da administração da entidade, que é proprietária da informação que se sujeita aos procedimentos previamente acordados, as representações que considere apropriadas. Entre elas, o auditor deve obter representação de que os arquivos da ECD transmitido e o retificador são os mesmos que foram recebidos pelo auditor para a aplicação dos procedimentos previamente acordados.

### **Modelo de relatório**

16. O modelo de relatório a ser utilizado está apresentado no Anexo deste Comunicado. Este relatório é para uso exclusivo da entidade, no atendimento às disposições contidas no CTG 2001, não podendo ser publicado, nem disponibilizado no sítio da entidade, a fim de evitar que terceiros que não assumiram a responsabilidade pela elaboração ou que não tenham concordado com os procedimentos, tenham acesso aos resultados desse trabalho.

### **Alcance**

17. Este Comunicado se refere ao procedimento de substituição da ECD e não abrange outros documentos a serem entregues no âmbito do SPED, tal como a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

### **OUTRAS CONSIDERAÇÕES**

18. No caso de correção de erros de forma extemporânea, isto é, fora de sua época devida, como descrito nos itens 12 e 13, o lançamento de correção deve ser registrado no ano corrente, como ajustes de exercícios anteriores, em contrapartida ao patrimônio líquido. Nesses casos, a ECD entregue e autenticada antes da identificação e correção dos erros, como explicado anteriormente, não poderá ser substituída para contemplar tais ajustes. Por esse motivo, quando as demonstrações contábeis referentes ao exercício original forem emitidas posteriormente à entrega da ECD, ou, por alguma razão, reemitidas contemplando as referidas correções de erro, em atendimento às normas contábeis relevantes (NBC TG 26/IAS1 e NBC TG 23/IAS 8) e à norma de auditoria NBC TA 580, o auditor deve obter representação formal da administração da entidade complementada como exemplificado a seguir:

*(...) todas as transações foram registradas na contabilidade, considerando os ajustes extemporâneos realizados em 20X1, e estão refletidas nas demonstrações contábeis, conforme demonstrado abaixo:*

Diretoria Nacional  
Ibracon – Instituto dos Auditores  
Independentes do Brasil  
Tel/Fax: (11) 3372-1223  
www.ibracon.com.br  
Rua Maestro Cardim, 1170 - 9º andar  
Bela Vista - CEP 01323-001 - São Paulo/SP

	Patrimônio líquido	Lucro líquido
Conforme livros contábeis em 31/12/20X0		
Ajustes de exercícios anteriores - registrado posteriormente no balancete de XX/XX/20X1 (descrever os ajustes e reclassificações efetuados)		
Saldo final ajustado apresentado nas demonstrações contábeis de 31/12/20X0		

19. Este Comunicado entra em vigor na data de sua publicação.

São Paulo, 12 de dezembro de 2017.

**Idésio da Silva Coelho Júnior**  
Presidente da Diretoria Nacional

**Rogério Hernandez Garcia**  
Diretor Técnico

**MODELO DE RELATÓRIO DE PROCEDIMENTOS PREVIAMENTE ACORDADOS COM AS CONSTATAÇÕES FACTUAIS**

Para (pessoas que contrataram o auditor)

Aplicamos os procedimentos previamente acordados com Vossas Senhorias, a seguir descritos, em relação ao Termo de Verificação para Fins de Substituição da Escrituração Contábil Digital (Termo) da Companhia ABC (Companhia) na data-base de 31 de dezembro de 20X1, apresentado no anexo a este relatório. O nosso trabalho foi realizado de acordo com o Comunicado Técnico no. 02/2017 - Relatório sobre a Aplicação de Procedimentos Previamente Acordados referente ao Termo de Verificação para Fins de Substituição da Escrituração Contábil Digital (ECD). Os procedimentos foram aplicados com o intuito de auxiliar Vossas Senhorias no atendimento às disposições contidas no Comunicado CTG 2001 do CFC, que dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD).

Esses procedimentos são assim resumidos:<sup>1</sup>

1. Obter o Termo de Verificação para Fins de Substituição referente à data base de 31 de dezembro de 20\_\_.
2. Conferir se o Termo de Verificação para Fins de Substituição contém as informações listadas abaixo exigidas para atendimento do CTG 2001:
  - identificação da escrituração substituída;
  - descrição dos erros;
  - identificação dos registros que contêm erros e;
  - autorização expressa para acesso do Conselho Federal de Contabilidade às informações pertinentes às modificações.
3. Comparar o arquivo original da ECD entregue no SPED em **[data]**, com o arquivo retificador da ECD e confrontar as alterações com a relação dos ajustes contidos no Termo de Verificação para Fins de Substituição relativo à data base de 31 de dezembro de 20\_\_.
4. Comparar o “Bloco J” da ECD retificadora mencionada no parágrafo anterior (Balanço Patrimonial e DRE) com os saldos das contas contábeis referentes às demonstrações contábeis auditadas em 31 de dezembro de 20\_\_.
5. Obter a relação das aberturas adicionais e reclassificações efetuadas entre os centros de custos descritas no Termo de Verificação para Fins de Substituição relativo à



data base de 31 de dezembro de 20\_\_, devido a erros no cadastro do plano de contas, e comparar o arquivo original da ECD com o arquivo retificado da ECD e confrontar se as referidas reclassificações foram efetuadas na ECD retificada.

6. *[Listar outros procedimentos considerados necessários]*

Nosso relatório contém os seguintes aspectos que foram por nós constatados:

(Detalhar as constatações e exceções para cada procedimento listado acima).

Considerando que os procedimentos acima não se constituem trabalho de auditoria ou de revisão conduzido de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria ou de revisão, não expressamos qualquer asseguração sobre os ajustes contidos no Termo, bem como sobre a ECD como um todo ou a legalidade de sua substituição.

Caso tivéssemos aplicado procedimentos adicionais ou realizado uma auditoria ou revisão das demonstrações contábeis de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria ou de revisão, outros assuntos poderiam ter vindo ao nosso conhecimento, os quais teriam sido relatados.

O nosso relatório destina-se exclusivamente à finalidade descrita no primeiro parágrafo deste relatório e a informar Vossas Senhorias não devendo ser utilizado para qualquer outro fim ou distribuído a terceiros que não tenham assumido responsabilidade pela elaboração, ou que não tenham concordado com os procedimentos acima.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica e número de registro no CRC)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Categoria profissional e número de registro no CRC]

[Assinatura do auditor independente]

[Endereço do auditor independente]

---

Os exemplos dos procedimentos contidos neste modelo de relatório não representam uma lista exaustiva de todas as circunstâncias que podem ocorrer na prática. Desta forma, o auditor deve avaliar as circunstâncias específicas de cada entidade para efetuar às adaptações necessárias.