

DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO

Publicado em: 01/07/2021 | Edição: 122 | Seção: 1 | Página: 125

Órgão: Entidades de Fiscalização do Exercício das Profissões Liberais/Conselho Federal de Contabilidade

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, CTA 30, DE 17 DE JUNHO DE 2021

Aprova o CTA 30, que dispõe sobre orientação aos auditores independentes sobre a abordagem e impactos na auditoria de demonstrações contábeis de entidades envolvidas em assuntos relacionados a não conformidade ou suspeitas de não conformidade com leis e regulamentos, incluindo atos ilegais ou fraude.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 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 com base no CT 03/2021 do Ibracon:

CTA 30 - RELATÓRIO DE AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ENTIDADES ENVOLVIDAS OU SUSPEITAS DE NÃO CONFORMIDADE COM LEIS E REGULAMENTOS

OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico tem como objetivo orientar os auditores independentes a: (i) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à conformidade com as disposições de leis e regulamentos que podem ter efeito direto sobre as demonstrações contábeis, ou seja, que podem impactar diretamente os valores e/ou divulgações reportadas nas demonstrações contábeis da entidade; (ii) executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar situações de suspeita de não conformidade com leis e regulamentos ou fraude, que possam ter efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis; e (iii) responder adequadamente à "não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, incluindo atos ilegais ou fraude" (doravante denominada "suspeita de não conformidade" ao longo deste Comunicado) identificada durante a auditoria. Portanto, este CT é um documento de apoio à aplicação da NBC TA 250 - Considerações de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis e da NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria das Demonstrações Contábeis, sem a intenção e o objetivo de alterar essas normas. Na eventualidade de conflito entre este Comunicado e essas normas, deverão prevalecer essas referidas normas de auditoria.

2. As orientações apresentadas neste Comunicado também devem ser consideradas nos trabalhos de revisão, de acordo com a NBC TR 2400 - Trabalhos de Revisão de Demonstrações Contábeis ou a NBC TR 2410 - Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade quando, durante um trabalho de revisão, o auditor toma conhecimento de assunto que o leve a questionar se um potencial impacto relevante deve ser considerado nos trabalhos de revisão das demonstrações contábeis, como mencionado nos itens 29 e 8 da NBC TR 2410 e da NBC TR 2400, respectivamente.

3. Ao longo deste Comunicado, há recorrentes menções à governança corporativa das entidades e seus responsáveis. A definição de governança corporativa, assim como os requerimentos de comunicação seguem as definições da NBC TA 260 - Comunicação com os Responsáveis pela Governança.

CONTEXTUALIZAÇÃO

4. O objetivo deste Comunicado é orientar o auditor independente sobre a abordagem e os impactos na auditoria, considerando o ambiente regulatório e legal no Brasil, que inclui os normativos mencionados nos itens de 5 a 8, mas não se limita a eles. O auditor e a entidade devem observar a legislação específica de cada jurisdição em que a entidade opera, especialmente quando a entidade é registrada/listada ou possui subsidiárias sediadas em jurisdições diferentes da sua jurisdição de origem.

5.A NBC TA 250 aborda aspectos relacionados ao Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations (Resposta ao Descumprimento de Leis e Regulamentos), conhecido como NOCLAR, sobre a comunicação de não conformidade ou suspeita de não conformidade a autoridades externas. Esta Norma define, em seu item 29, que o auditor pode ser exigido por lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes a comunicar uma não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos à autoridade competente externa à entidade. A lei de prevenção ao crime de lavagem de dinheiro (Lei n.º 9.613/1998, alterada pela Lei n.º 12.683/2012) aplica-se, entre outras, às pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, em determinadas operações. É necessário que o auditor considere também a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) n.º 617, que dispõe sobre a prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, assim como a Resolução n.º 1.530/2017 do CFC, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e organizações contábeis para cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 9.613/1998 e alterações posteriores. Nos termos da Resolução do CFC, o auditor deve, entre outras, comunicar "propostas de operações" ou "operações suspeitas" ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf), no caso da presença de indícios que possam configurar a prática do crime de "lavagem de dinheiro" ou "financiamento do terrorismo".

6.O Art. 25 da Resolução CVM n.º23/2021, que dispõe sobre o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, traz requerimentos adicionais ao auditor, incluindo o dever de verificar "eventual descumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, que tenham, ou possam vir a ter, reflexos relevantes nas demonstrações contábeis ou nas operações da entidade auditada". O parágrafo único do referido artigo complementa que, se constatada qualquer irregularidade relevante a esse respeito, o auditor independente deve comunicar o fato à CVM por escrito, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da sua ocorrência. Adicionalmente, a Resolução n.º 3.198, do Banco Central do Brasil, que dispõe sobre a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, traz em seu Art. 23 requerimentos específicos, para os auditores, diretoria da instituição e comitê de auditoria, de comunicação entre si e para o Banco Central, de assuntos relacionados a erro ou fraude conforme conceituado nas normas de auditoria, e de inobservância de normas legais e regulamentares que coloquem em risco a continuidade da entidade. De forma similar, o Art. 144 da Resolução n.º 321 do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) também traz requerimentos de comunicação para essas situações. Os normativos citados acima devem ser observados pelo auditor independente quando da realização de auditoria de entidades por eles regulamentada.

7.No início de 2014, entrou em vigor a Lei n.º 12.846/2013, que dispõe sobre as responsabilidades, administrativa e civil, às pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, efetuados por seus dirigentes, administradores ou empregados. Isto implica sanções e penalidades às pessoas e entidades jurídicas. Essa lei estabelece também que a entidade deve implementar mecanismos e procedimentos internos para reduzir os riscos de corrupção, além de cooperar na apuração das infrações ocorridas com a finalidade de reduzir qualquer sanção ou penalidade que a entidade venha a ter. Tal lei não institui procedimentos adicionais de auditoria a serem executados, todavia, o auditor deve indagar à administração sobre as medidas adotadas para tratar os aspectos relacionados.

8.A responsabilidade das pessoas físicas e jurídicas também é alcançada por outras legislações no Brasil. Portanto, e sem a intenção de que as citações a seguir sejam exaustivas, essas pessoas também estão expostas e devem observar, entre outras: a Lei n.º 8.137/1990 (que trata dos crimes contra a ordem tributária, crimes contra a ordem econômica - formação de cartéis, preços predatórios - e crimes contra as relações de consumo), Lei n.º 14.133/2021 (que trata dos crimes contra as licitações e contratos administrativos), Lei n.º 12.529/2011 (que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, tais como prejudicar a livre concorrência, abuso de poder econômico, formação de acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, fixação artificial de preços entre outros crimes); Lei n.º 7.492/1986 (que trata dos crimes contra o sistema financeiro nacional); Lei n.º 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais - LGPD) e leis e normativos que regulam a segurança cibernética; Lei n.º 12.683/2012 (que dispõe sobre os crimes de lavagem de dinheiro); Lei n.º 12.846/2013 e Decreto-Lei n.º

8.420/2015 (que dispõe sobre prática de atos contra a administração pública); e Lei n.º 13.303/2016 (que trata do estatuto jurídico, o regime societário e a função social da empresa pública e a sociedade de economia mista).

9.O item 12 da NBC TA 250 define a não conformidade como sendo "atos de omissão ou cometimento, intencionais ou não, praticados pela entidade ou pelos responsáveis pela governança, pela administração ou por outras pessoas físicas que trabalham para a entidade ou sob seu comando que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. A não conformidade não inclui conduta imprópria individual (não relacionada com as atividades de negócios da entidade)". Nota-se ainda que, por exemplo, o simples conhecimento por um indivíduo de atos potencialmente ilegais, sem uma apropriada manifestação ou ação, pode configurar uma não conformidade.

10.Os itens A9 e A10 da NBC TA 250 trazem esclarecimentos adicionais, com relação à definição de não conformidade, segundo os quais "atos de não conformidade com leis e regulamentos incluem transações celebradas pela entidade, em seu nome ou em seu lugar, pelos responsáveis pela governança, pela administração ou por outras pessoas físicas que trabalham para a entidade ou sob seu comando. A não conformidade também inclui má conduta individual relacionada com as atividades comerciais da entidade, por exemplo, em circunstâncias em que uma pessoa física em posição-chave da administração, na qualidade de indivíduo, aceitou suborno de fornecedor da entidade e, em troca, garante a indicação do fornecedor para oferecer serviços ou contratos para a entidade." Já o termo 'atos ilegais', para fins deste Comunicado, refere-se a violações de leis ou regulamentos governamentais.

11.No Brasil, alguns casos de suspeita de não conformidade surgiram a partir de operações da Polícia Federal (por exemplo: Lava Jato, Carne Fraca, Zelotes, Acrônimo, Ali Babá, Trapaça, Escobar, Alcatraz etc.) e ganharam maior notoriedade desde 2014. Este Comunicado não se restringe a essas operações, mas visa esclarecer questões relacionadas a leis e regulamentos de forma geral, o que inclui, portanto, outras operações conduzidas por outros órgãos governamentais, tais como o Ministério Público, Controladoria-Geral da União (CGU), Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), etc. Tais casos são exemplos práticos que estão no âmbito da NBC TA 250.

12.O auditor independente deve considerar as orientações e os requerimentos apresentados neste Comunicado de forma similar às suspeitas de não conformidade que estejam relacionadas à fraude. Ou seja, o auditor deverá analisar fatos e circunstâncias que chegam ao seu conhecimento a partir da aplicação dos procedimentos das normas de auditoria e solicitar que os responsáveis pela governança efetuem uma avaliação e, quando necessário (isto é, quando não for algo claramente inconsequente), uma investigação dos fatos ou alegações deve ser efetuada por profissionais que possuam independência (quando efetuada externamente) e/ou objetividade em relação à entidade. Essas investigações, na maioria das vezes, envolvem análises robustas e detalhadas e, geralmente, requerem a participação de especialistas de diversas áreas, como, por exemplo, forensic, contábil, jurídica, tecnologia da informação, valuation e tributária na execução de procedimentos de investigação forensic (que pode ser definida como procedimentos de investigação de fatos relacionados a alegações ou suspeitas de não conformidade, incluindo contabilidade forense, investigação ou avaliação de suspeitas de fraude, para fins internos, administrativos ou judiciais).

13.De acordo com a NBC TA 240, a fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal. Dois tipos de distorções intencionais são pertinentes para o auditor - distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas e da apropriação indébita de ativos. Nesse sentido, a fraude pode ser resultado de conduta imprópria individual e, se envolver a alta administração ou outros profissionais que atuem em funções que impactem direta ou indiretamente o trabalho dos auditores independentes ou, ainda, se ocorrer alteração indevida intencional das demonstrações contábeis, a circunstância pode configurar não conformidade nos termos da NBC TA 250 e, portanto, aplica-se este Comunicado. Esses outros profissionais podem incluir aqueles que fornecem representações ao auditor e/ou profissionais com funções significativas no controle interno, que exerçam papel relevante no processo de elaboração e/ou supervisão das demonstrações contábeis. Vale ainda destacar que há requerimentos e implicações específicas ao trabalho do auditor, sobre aspectos relacionados à fraude que não são, necessariamente, contempladas neste Comunicado e, portanto, a NBC TA 240 deve ser lida e considerada na íntegra.

INTRODUÇÃO

Responsabilidade da administração, sob a supervisão dos responsáveis pela governança (NBC TA 250, item 3)

14.É responsabilidade da administração, sob a supervisão dos responsáveis pela governança, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com as disposições de leis e regulamentos, inclusive a conformidade com as disposições de leis e regulamentos que determinam os valores e divulgações reportadas nas demonstrações contábeis da entidade.

Objetivo e responsabilidade do auditor (itens de 4 a 9 e 11 da NBC TA 250)

15.Os objetivos e a abordagem do auditor com relação às disposições das leis e regulamentos podem ser sumariados a seguir, de acordo com a NBC TA 250:

16.Conforme item 4 da NBC TA 250, o auditor não é responsável pela prevenção de não conformidade e não se pode esperar que ele detecte suspeita ou mesmo confirmação de não conformidade com todas as leis e regulamentos. Mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, existem limitações inerentes a uma auditoria de que algumas distorções relevantes nas demonstrações contábeis podem não ser detectadas, ou seja, uma auditoria independente não é planejada ou executada para identificar fraudes. Ainda, de acordo com a NBC TA 240, item 5, "o auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro." Este Comunicado não altera, inclui ou expande as responsabilidades do auditor em relação àquelas definidas nas normas de auditoria, em especial a NBC TA 250 e a NBC TA 240.

16A. O planejamento de uma auditoria recorrente, no âmbito da NBC TA 210 - Concordância com os termos do trabalho de auditoria, considera procedimentos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação a suspeitas de não conformidade e fraudes. Também, de acordo com o item 13 da NBC TA 210, o auditor deve avaliar se as circunstâncias requerem que a extensão do trabalho de auditoria seja revista. A identificação de uma suspeita específica de não conformidade ou fraude não considerada no início da auditoria, notadamente aquelas caracterizadas como não claramente inconsequentes, é uma dessas circunstâncias, uma vez que podem requerer revisão e a ampliação da extensão dos procedimentos de auditoria em relação ao planejado inicialmente, com o envolvimento de especialistas e profissionais com adequada senioridade e com competências e habilidades específicas, não demandadas nos trabalhos recorrentes/anteriormente acordado. Esses fatores podem também representar alteração no cronograma dos trabalhos, na emissão de relatórios e em outros aspectos inicialmente estabelecidos.

ABORDAGEM INICIAL PELO AUDITOR PARA IDENTIFICAR QUAIS LEIS E REGULAMENTOS PODEM TER EFEITO SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

17.O processo que o auditor deve seguir para avaliar o efeito, ou possível efeito, da suspeita de não conformidade nas demonstrações contábeis está sumarizado no fluxograma abaixo e contém duas principais etapas.

18.Caso, como resultado dos procedimentos referenciados anteriormente, o auditor não tenha conhecimento de suspeita de não conformidade, não é requerido do auditor procedimentos adicionais. Contudo, é importante atentar para a solicitação de representações formais por parte da administração no que tange a suspeita de não conformidade.

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA IDENTIFICAR SE HÁ SUSPEITA DE NÃO CONFORMIDADE COM LEIS E REGULAMENTOS

19.Além dos procedimentos de auditoria para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis, previstos nos itens 13 a 17 da NBC TA 250, informações sobre suspeita de não conformidade podem chegar ao conhecimento do auditor de várias fontes, como exemplificado nos itens A17, A18 da norma e a seguir:

(a)resultados do trabalho da auditoria interna;

(b)atividades da área de compliance da entidade;

(c)área de ética e independência da entidade ou outros, como canal de denúncia (hotline), canal de ética e independência, etc.;

(d)descobertas da administração e/ou dos responsáveis pela governança;

(e)questionamentos do governo e/ou de órgão regulador;

(f)notícias de investigações públicas externas por órgãos como Polícia Federal e/ou Ministério Público;

(g)notícias de imprensa (mídia) ou blogs de analistas/jornalistas especializados, inclusive, mas não só, sobre citações em delação premiada ou acordo de leniência de terceiros;

(h)comunicações de advogados da entidade;

(i)alegações ou descobertas feitas em processos judiciais e não judiciais envolvendo a entidade;
e

(j)denúncias comunicadas diretamente por colaboradores ou terceiros para o auditor independente. Nessas circunstâncias, o auditor deve levar tal denúncia ao conhecimento do nível apropriado da governança da entidade e seguir as demais orientações contidas neste Comunicado e correspondentes normas de auditoria.

20.Os seguintes fatos podem ser exemplos de suspeita de não conformidade (item A18 da NBC TA 250):

(a)investigações de organizações reguladoras e/ou departamentos governamentais e/ou pagamento de multas, envolvendo a entidade;

(b)pagamentos por serviços não especificados ou empréstimos a consultores, partes relacionadas, funcionários ou funcionários do governo;

(c)comissões de vendas ou honorários de agentes que parecerem excessivos em relação àqueles normalmente pagos pela entidade e/ou serviços contratados e não recebidos;

(d)compras por preços significativamente acima ou abaixo do preço de mercado;

(e)pagamentos não usuais em dinheiro, compras sob a forma de cheques bancários;

(f)transações não usuais com entidades registradas em paraísos fiscais e/ou em países com reduzido nível de transparência;

(g)pagamentos realizados em função da aquisição de bens ou serviços contratados, cujo país para o qual se faça o pagamento não é o mesmo do domicílio dos fornecedores ou do local de destino dos bens e/ou serviços;

(h)pagamentos em moeda estrangeira sem documentação adequada, inclusive contrato de câmbio;

(i)existência de um sistema de informação que falhe, por seu desenho ou por acidente, em fornecer uma trilha de auditoria adequada ou evidência suficiente das transações ocorridas;

(j)transações não autorizadas, transações registradas incorretamente e/ou transações não registradas de maneira completa ou oportuna;

(k)comentário adverso da mídia;

(l)suspeita de não conformidade citada em relatórios de exames por agências reguladoras;

(m) erros nas declarações de impostos ou pagamento de taxas governamentais ou taxas similares que não são comuns à indústria ou à natureza de seus negócios; e

(n)baixa de saldos contábeis realizada de forma não usual e em desrespeito ou descumprimento das normas contábeis, políticas da entidade e/ou práticas de mercado.

21.Políticas inadequadas ou inexistentes em relação à prevenção do não cumprimento de leis e regulamentos e sistemas ineficazes de contabilidade e informação, incluindo situações envolvendo deficiências significativas no ambiente de controles internos são circunstâncias que possibilitam a existência de potenciais suspeitas de não conformidade.

22.No que diz respeito aos canais de denúncia da entidade e processos similares estabelecidos para receber reclamações ou outras informações, o auditor deve considerar obter entendimento dos procedimentos, processos e controles estabelecidos pela entidade, assim como ter acesso aos relatórios sobre as reclamações e informações veiculadas, inclusive dos canais de denúncia terceirizados, que são fornecidos aos responsáveis pela governança. O mesmo pode ser aplicável aos procedimentos e relatórios provenientes do departamento de auditoria interna e/ou de compliance.

23.Se o auditor tomar conhecimento de informações referentes à suspeita de não conformidade o auditor deve obter:

- (a)o entendimento da natureza do ato e das circunstâncias em que ela ocorreu; e
- (b)informações adicionais para avaliar o possível efeito sobre as demonstrações contábeis.

24.O auditor pode considerar também executar procedimentos adicionais aos descritos no item anterior quando houver conhecimento de uma suspeita de não conformidade, tais como:

- (a)examinar documentos suporte, como faturas e contratos, e comparar com registros contábeis;
- (b)confirmar informações significativas sobre o assunto com a outra parte da transação ou intermediários, como, por exemplo, bancos, clientes, fornecedores ou advogados;
- (c)determinar se a transação foi devidamente autorizada; e
- (d)considerar se outras transações ou eventos similares podem ter ocorrido e aplicar procedimentos para identificá-los.

25.Com relação ao item 23(b), o auditor deve considerar os seguintes procedimentos:

- (a)avaliar a materialidade e a relevância do assunto, considerando a materialidade quantitativa e qualitativa do ato (incluindo se é assunto de interesse público);
- (b)indagar, com o nível apropriado da administração, a menos que seja proibido por lei ou regulamento, para entender a reação da administração ao ato e o que os responsáveis pela governança concluíram com relação ao assunto, incluindo avaliação quanto à necessidade de uma investigação;
- (c)discutir se foi avaliada a necessidade de a entidade contratar um consultor jurídico; e
- (d)avaliar:
 - (i) as possíveis consequências financeiras da suspeita de não conformidade identificada em relação às demonstrações contábeis;
 - (ii) se as possíveis consequências financeiras requerem provisão e/ou divulgação; e
 - (iii) se as possíveis consequências financeiras não registradas e/ou não divulgadas são tão significativas que colocam em questão a apresentação adequada das demonstrações contábeis ou as tornam enganosas.

26.Se o auditor suspeitar que possa haver não conformidade, ele deve discutir o assunto, salvo se proibido por lei ou regulamento, com o nível apropriado da administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança, uma vez que eles podem ser capazes de fornecer evidências adicionais de auditoria. Se a administração ou, quando apropriado, os responsáveis pela governança não fornecerem informações suficientes que comprovem que a entidade está cumprindo com leis e regulamentos e, no julgamento do auditor, o efeito da suspeita de não conformidade puder ser relevante para as demonstrações contábeis, ele deve considerar a necessidade de obter assessoria legal.

27.Contudo, se como resultado dos procedimentos citados anteriormente, o auditor houver obtido informações que indicam que há suspeita de não conformidade, o auditor deve avaliar se a possível não conformidade é claramente inconsequente e/ou irrelevante para a auditoria. Ou seja, além das orientações referidas até aqui, ele deve considerar adicionalmente outros aspectos referidos a seguir.

A SUSPEITA DE NÃO CONFORMIDADE É CLARAMENTE INCONSEQUENTE E/OU IRRELEVANTE PARA A AUDITORIA

Avaliação do auditor

28.O termo "relevante para a auditoria" no contexto de suspeita de não conformidade não é equivalente a "material", especialmente em relação ao aspecto quantitativo. Uma suspeita de não conformidade pode ser relevante para a auditoria devido à sua natureza, mas pode não ser material para as demonstrações contábeis e, portanto, pode não resultar em distorção. Por exemplo, é provável que suspeitas de não conformidades cometidas por um membro da alta administração da entidade, ou que possa causar danos significativos reais ou potenciais a investidores, credores, funcionários ou público em geral (por exemplo, questões de interesse público) sejam assuntos "relevantes para a auditoria", mesmo que os valores envolvidos sejam imateriais para as demonstrações contábeis.

29.A determinação se um assunto é claramente inconsequente e/ou irrelevante para a auditoria requer um julgamento considerável e vários fatores devem ser avaliados, conforme descrito nos itens 28 a 35. O auditor deve considerar os requisitos de comunicação descritos nos itens 72 a 74.

30.Em alguns casos, a administração da entidade e/ou os responsáveis pela governança podem concluir que não é necessária investigação adicional sobre o assunto referido no item anterior, pois o considera claramente inconsequente. A decisão da administração de não conduzir uma investigação deve ser avaliada pelo auditor, considerando os fatos e circunstâncias em torno da denúncia, da alegação, da reclamação ou de outras fontes que indiquem a suspeita de não conformidade.

Procedimentos de auditoria

31.Se a suspeita de não conformidade for claramente inconsequente, nenhuma outra ação, além das referidas nos itens 28 a 35, ou procedimentos de auditoria específicos serão necessários.

Comunicação aos responsáveis pela governança sobre a suspeita de não conformidade

32.A NBC TA 250 não traz requerimentos específicos de comunicação aos responsáveis pela governança sobre a suspeita de não conformidade em relação a assuntos considerados como claramente inconsequentes. Sendo assim, a decisão de efetuar ou não comunicações à governança, relacionadas à suspeita de não conformidade, é uma questão de julgamento profissional. Caso o auditor julgue necessário realizar comunicações à administração e/ou à governança, as demais orientações deste Comunicado podem ser consideradas, guardadas as devidas proporções.

Documentação de auditoria

33.O auditor deve documentar a sua conclusão com relação à conclusão da administração de que não são necessárias providências adicionais ou, ainda, que uma investigação não é considerada necessária nas circunstâncias.

34.O auditor deve documentar ainda:

(a)a não conformidade, ou a suspeita identificada de não conformidade em relação a leis e regulamentos, no que se refere à sua natureza e contextualização, e os resultados da discussão com a administração e, quando aplicável, com os responsáveis pela governança e, se aplicável, com autoridades competentes externas à entidade;

(b)o envolvimento de especialistas, conforme considere apropriado nas circunstâncias, por exemplo, de forensic, para análise da suspeita de não conformidade em relação à:(i) conclusão de que a alegação é claramente inconsequente e/ou irrelevante para a auditoria, (ii) análise se uma investigação é ou não requerida e (iii) conclusão sobre o tratamento dado ao assunto pela administração;

(c)o trabalho executado e correspondentes descobertas e conclusões da entidade;

(d)os fatores que foram considerados para determinar que o assunto da alegação é claramente inconsequente e/ou irrelevante para a auditoria;

(e)os impactos nas demonstrações contábeis e na estrutura de controles internos da entidade;

(f)as implicações na auditoria;

(g)os impactos da alegação em relação às representações da administração; e

(h)comunicação com reguladores ou demais autoridades, quando aplicável.

35.O auditor deve considerar a necessidade de obter representações, confirmando que as informações recebidas sobre suspeita de não conformidade foram comunicadas ao auditor. Quando os responsáveis pela governança não solicitaram uma investigação sobre a suspeita de não conformidade, o

auditor deve considerar uma representação confirmando que os responsáveis pela governança, de acordo com o seu conhecimento, foram informados adequadamente sobre tal assunto e determinaram que não seria necessária investigação adicional, além dos procedimentos efetuados. As representações aqui mencionadas podem estar incluídas em conjunto com as representações formais sobre as responsabilidades da administração usualmente obtidas pelo auditor, nos termos da NBC TA 580 - Representações Formais.

A SUSPEITA DE NÃO CONFORMIDADE NÃO É CLARAMENTE INCONSEQUENTE

Avaliação do auditor

36.Caso o assunto relacionado à suspeita de não conformidade não seja claramente inconsequente, o auditor deve considerar, adicionalmente ao referido até aqui, certos aspectos e procedimentos em sua abordagem de auditoria.

37.Para a avaliação descrita no item anterior, alguns fatores que o auditor pode considerar são se o ato, potencialmente (lista não exaustiva):

(a)resulta de violação intencional de leis e regulamentos;

(b)pode ser atribuído a ambientes de alta pressão;

(c)beneficiou a entidade ou indivíduos na entidade;

(d)refere-se a uma questão de interesse público;

(e)tem relação direta com a operação da entidade;

(f)refere-se a um indivíduo com funções significativas no controle interno ou envolvido no processo de elaboração das demonstrações contábeis;

(g)pode envolver membros da administração e inclusive afetar a avaliação da integridade da administração e conseqüentemente a capacidade do auditor de confiar nas representações da administração;

(h)pode ter potencial reflexo relevante sobre a avaliação dos controles internos da entidade; e

(i)tem potenciais impactos relevantes, com base na NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ou outras normas contábeis relevantes.

38.Uma resposta afirmativa a qualquer um dos fatores listados no item anterior geralmente sugere que o assunto não é claramente inconsequente. No entanto, esses fatores devem ser vistos apenas como orientação acerca do que pode ser considerado na avaliação sobre se uma questão é ou não claramente inconsequente.

39.Se o assunto for relevante (quantitativa ou qualitativamente), envolver a administração, estiver relacionado a profissionais com funções significativas no controle interno ou envolvidos na elaboração e/ou supervisão das demonstrações contábeis, ou ainda se houver investigação sendo conduzida por órgão governamental com poder executório, como, por exemplo, o Ministério Público ou outros órgãos administrativos, governamentais ou judiciais, o assunto não deve ser considerado como claramente inconsequente.

40.As suspeitas de não conformidade, que não sejam consideradas como claramente inconsequentes, geralmente requerem o envolvimento de especialistas de forensic pelos auditores, quando da avaliação para fins de auditoria.

Evidências e procedimentos de auditoria a serem solicitados e realizados pelo auditor, geralmente com auxílio de especialistas da área de forensic.

41.A natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria para entender e avaliar a suspeita de não conformidade varia de acordo com quão relevante o assunto é para a auditoria e, para tanto, o auditor deve considerar a relevância e os aspectos quantitativos e qualitativos, incluindo a natureza do assunto associado. Quanto mais relevante for o assunto para a auditoria, mais persuasivas devem ser as evidências de auditoria que o auditor terá de obter.

Avaliação do auditor em relação aos procedimentos e evidências que serão fornecidas pela estrutura de governança, incluindo a investigação a ser efetuada.

42.Quando existe suspeita de não conformidade que não é claramente inconsequente, a evidência de auditoria adequada a ser obtida, a fim de concluir sobre os impactos nas demonstrações contábeis, requer usualmente uma investigação independente (quando efetuada externamente) e objetiva, pois tal não conformidade pode ter sido perpetrada por, ou sob o conhecimento, da alta administração ou por profissionais da companhia que fornecem representação ao auditor. A fim de (i) concluir se o auditor ainda pode confiar nas representações de tais profissionais e (ii) avaliar sobre os impactos, se houver, nas demonstrações contábeis, o auditor necessita de evidência apropriada e suficiente, e usualmente uma investigação pode trazer essas evidências.

43.Usualmente, se espera que os responsáveis pela governança, normalmente com a assistência de consultores jurídicos especializados, formem um comitê de investigação (comitê) que será responsável por planejar a investigação e concluir sobre ela. A execução da investigação normalmente deverá ser efetuada por outros profissionais, internos ou externos, que se reportarão a tal comitê.

44.É esperado que os responsáveis pela governança, geralmente suportados pelo comitê constituído, concluam sobre quais das seguintes abordagens deve ser adotada:

(a)nenhuma investigação adicional é necessária, pois outras evidências suficientes e apropriadas foram obtidas e estão disponíveis para os responsáveis pela governança concluírem sobre a integridade da administração e sobre os impactos nas demonstrações contábeis;

(b)uma investigação interna é necessária (com uso dos recursos internos da entidade, como a função de auditoria interna, assessoria jurídica interna ou pessoal especializado em investigação do grupo ao qual pertence a entidade); ou

(c)uma investigação independente (externa) é necessária.

Em todas essas situações, o auditor deve avaliar quais foram as análises efetuadas e bases de conclusão formadas. Nos casos das alíneas (b) e (c), observar os fatos e circunstâncias para concluir que a composição e as qualificações da equipe de investigação sejam adequadas.

45.Quando a suspeita de não conformidade não é claramente inconsequente, raros são os cenários que permitem que a evidência de auditoria seja obtida sem a realização de uma investigação. Esse cenário de ausência de investigação pode ocorrer quando a alegação é restrita a uma situação específica e as ações pertinentes já foram implementadas. Por exemplo: diretor, colaborador ou membro da administração ou da governança atua em desacordo com o código de ética da entidade ou regulamentos, em uma situação isolada de conduta pessoal, sem envolver terceiros ou a entidade, contudo ele mesmo procura os órgãos internos da entidade para reportar tal situação, declarar sua não conformidade e solicitar seu desligamento imediato em função do ocorrido.

46.Para a grande maioria dos cenários, é requerida uma investigação. Fraudes que ocasionaram não conformidade nunca podem ser consideradas como atos isolados, principalmente quando cometidas pela alta administração e/ou por profissionais que forneçam representações ao auditor e/ou por profissionais com funções significativas no controle interno, que exerçam papel relevante no processo de elaboração e/ou supervisão das demonstrações contábeis ou sobre a gestão da companhia. A avaliação se a investigação deve ser interna, externa ou mesmo mista, deve considerar os fatores apresentados a seguir. Para concluir sobre a abordagem devida a ser adotada, a entidade, assim como o auditor em sua avaliação para fins de auditoria, deve considerar: (a) independência/objetividade necessária para a investigação e (b) competência/habilidade necessária aos investigadores.

47.A independência está relacionada com a composição e estrutura do comitê de investigação e da equipe de investigação e, também, com a ausência de conflitos de interesse ou relacionamentos que possam existir, sejam eles profissionais, parentais, familiares, afetivos, comerciais ou outro, entre os membros do comitê, investigadores e a entidade e seus investigados. Sendo assim, para que a investigação seja independente ela precisa ser conduzida por equipe de investigação externa e independente da entidade, sua administração, governança e seu grupo de controle. Uma investigação conduzida internamente nunca é considerada independente, embora possa ser, em determinadas circunstâncias, objetiva. Uma investigação independente é considerada a melhor prática de governança, uma vez que, de acordo com o item A35 da NBC TA 500 - Evidência de Auditoria, a confiabilidade da evidência de auditoria é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade.

48. Há cenários que requerem uma investigação independente. Por exemplo, cenários em que os indivíduos suspeitos não são afastados de suas funções, consideradas relevantes nas circunstâncias, e permanecem exercendo influência sobre a administração da entidade (e potencialmente até sobre a investigação), normalmente só permitem objetividade da investigação se ela for independente. Contudo, se a investigação não estiver relacionada com membros da administração, uma investigação externa talvez não seja necessária.

49. Caso a entidade entenda que é possível seguir internamente com a investigação, é preciso avaliar as ações tomadas para manter a objetividade na investigação. As investigações internas podem ser conduzidas por: (i) advogados internos; (ii) equipe de auditoria interna; (iii) equipe do departamento de conformidade (compliance); (iv) comissão mista de profissionais, estruturada com objetivo de realizar a investigação; entre outros.

50. De acordo com a NBC TA 500, a objetividade relaciona-se com os possíveis efeitos que tendenciosidades, conflitos de interesse ou influência que outros possam ter sobre o julgamento profissional ou de negócios do especialista da administração. Na avaliação da objetividade, pode ser relevante discutir com a administração e o investigador quaisquer interesses e relacionamentos que possam criar ameaças à sua objetividade e quaisquer salvaguardas aplicáveis, inclusive quaisquer exigências profissionais que se apliquem ao investigador e avaliar se as salvaguardas são apropriadas. Interesses e relacionamentos criadores de ameaças podem incluir, entre outros:

- (a) interesses financeiros;
- (b) relacionamentos comerciais e pessoais; e
- (c) prestação de outros serviços.

51. Uma investigação pode ser considerada adequada e apropriada mesmo não sendo independente (como no caso de ser aplicável uma investigação conduzida internamente, de forma objetiva). Contudo, em todos os cenários possíveis, ela precisa ser objetiva. Para a avaliação da objetividade, o auditor deve considerar:

(a) caso a investigação seja interna, o relacionamento hierárquico e a proximidade dos investigadores com os investigados. Por exemplo, se os investigadores forem subordinados aos investigados (quando a investigação é conduzida pela auditoria interna, hierarquicamente subordinada ao diretor financeiro, que é um dos investigados) não é atingida a objetividade necessária para a investigação. Como alternativa a essa situação, deve-se analisar a possibilidade de criação de órgão interno objetivo, comitê de investigação não subordinado aos investigados e/ou o afastamento temporário dos investigados em relação à entidade e suas atribuições; e

(b) caso a investigação seja externa, há objetividade se os investigadores não tiverem vínculo ou dependência com a entidade ou pessoas investigadas. Ou seja, caso a entidade opte por investigação externa a ser conduzida por escritório de advocacia especializado, mas que já é prestador de serviços da entidade ou das pessoas, pode não haver objetividade na investigação, se medidas mitigatórias de salvaguarda não forem apropriadas. Além disso, se o escritório de advocacia estiver defendendo os direitos da entidade ou das pessoas investigadas ou existir interesses financeiros criadores de ameaças, conforme item A54 da NBC TA 500, pode não ser atingida a objetividade da investigação.

52. A ampla gama de situações pode ameaçar a objetividade; por exemplo, ameaças de interesse próprio, de defesa dos interesses da entidade ou pessoas envolvidas, de familiaridade, de autorrevisão e de intimidação. Salvaguardas podem reduzir tais ameaças e podem ser criadas por estruturas externas (por exemplo, a profissão do investigador, legislação ou regulamentação) ou pelo ambiente de trabalho do investigador (por exemplo, políticas e procedimentos de controle de qualidade). Embora salvaguardas não possam eliminar todas as ameaças à objetividade do investigador, ameaças como a de intimidação podem ter menos importância para o investigador contratado pela entidade do que para o investigador empregado pela entidade, e a eficácia de salvaguardas como políticas e procedimentos de controle pode ser maior.

53. Em função do descrito anteriormente, em alguns cenários, apenas o afastamento do investigado de suas funções pode contribuir para uma investigação objetiva. Essa avaliação depende de julgamento profissional e deve considerar a função desempenhada pelo investigado na entidade. A

permanência na entidade do investigado que desempenhe funções e tenha influência em relação ao objeto de investigação pode inviabilizar a conclusão objetiva da investigação (seja ela interna ou externa), assim como a produção de evidência da investigação que será objeto de análise pelo auditor.

54.Por fim, a entidade deve considerar a competência/habilidade dos investigadores, e o auditor deve analisar e discutir a conclusão alcançada. Ou seja, os investigadores devem possuir conhecimento e experiência em relação a assuntos de forensic e ao objeto da investigação. Para a NBC TA 500, a competência relaciona-se com a natureza e nível de conhecimento na área de atuação do investigador. As habilidades relacionam-se com a capacidade de o investigador exercer essa competência nas circunstâncias. Fatores que influenciam as habilidades podem incluir, por exemplo, a localização geográfica e a disponibilidade de tempo e recursos. Para isso, o auditor deve considerar avaliar, com base nos itens de A48 a A54 da NBC TA 500:

(a)a experiência dos investigadores em relação ao assunto que será investigado;

(b)a relevância da competência do investigador no assunto sobre o qual seu trabalho será utilizado, incluindo áreas de especialização desse investigador;

(c)a competência do investigador no que se refere a exigências contábeis relevantes, por exemplo, conhecimento de premissas e métodos, inclusive modelos, quando aplicável, que sejam compatíveis com a estrutura de relatório financeiro aplicável;

(d)a formação e especialidade dos investigadores;

(e)o relacionamento dos investigadores com outros clientes para os quais tenham prestado serviços similares;

(f)o histórico de condução de investigações relacionadas;

(g)a filiação a órgão profissional ou associação de classe, licença para a prática ou outras formas de reconhecimento externo;

(h)as dissertações e artigos publicados ou livros escritos pelos investigadores;

(i)a reputação do investigador; e

(j)a leitura dos contratos firmados com a entidade, a fim de entender o alcance contratado dos trabalhos.

55.Não obstante a análise e as considerações citadas, e à medida que a auditoria avança, o auditor deve ficar atento a eventos inesperados, mudanças nas condições ou a evidência de auditoria obtida que eventualmente podem indicar necessário reconsiderar a avaliação inicial da competência, habilidades e objetividade do investigador.

56.Espera-se que o auditor seja comunicado tempestivamente sobre a ocorrência de suspeitas de não conformidade que demandem ações dos órgãos de governança. Assim, e antes do início da investigação, o auditor deve observar as deliberações dos órgãos de governança relacionadas à investigação, que descreveram o objeto da investigação, a definição dos responsáveis e suas atribuições.

57.O auditor ainda deve informar, preferencialmente por escrito, quando aplicável:

(a)que avaliará a objetividade e a adequação da investigação, e, se o auditor não conseguir concluir que a investigação foi suficientemente completa, que as conclusões da investigação são consistentes com a compreensão do auditor em relação aos fatos revelados pela investigação, ou que são de outro modo conhecidos pelo auditor, pode ser sugerido que os responsáveis pela governança estendam a investigação para tratar tais preocupações; e

(b)sua expectativa de que terá acesso às informações que considerar necessárias para avaliar a adequação da investigação, para fins da auditoria. Caso existam restrições de acesso a determinados materiais e/ou informações necessários, para fins da conclusão da auditoria, o auditor deve avaliar os impactos dessa limitação relacionada à evidência de auditoria à luz da NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente. O auditor pode ainda transmitir sua expectativa de receber todas as informações relevantes obtidas ou fornecidas aos responsáveis pela governança e confirmadas por representações específicas;

Avaliação da governança e do alcance da investigação

58.Em relação à governança e ao alcance da investigação, e assim que for definido o seu início, o auditor deve buscar informações junto aos órgãos de governança e ao comitê estabelecido em relação aos seguintes itens e procedimentos (lista não exaustiva):

(a)o objeto da investigação;

(b)os planos dos responsáveis pela governança para a condução da investigação, inclusive do processo de definição dos responsáveis pela condução da investigação, a quem eles devem se reportar, como e com qual frequência etc., (enfim, da governança da investigação), de forma a resolver quaisquer diferenças nas visões preliminares entre os responsáveis pela governança e pela auditoria;

(c)se a entidade está colaborando com as investigações, sejam aquelas de sua responsabilidade ou aquelas conduzidas por órgão governamental com poder executório;

(d)se a entidade formalizou uma política de aviso de preservação de documentos e informações (preservation notice), que se refere à obrigação da entidade de preservar documentos e informações, pois é esperado que a governança, tão logo tenha conhecimento da suspeita de não conformidade, emita um aviso de preservação de documentos e informações para todos os potencialmente envolvidos na investigação, departamentos envolvidos e/ou aqueles que, de acordo com critério adequado, possa ser esperado que se demande uma investigação;

(e)se a equipe de investigação está autorizada a buscar todas as evidências de suspeita de não conformidade;

(f)se o alcance da investigação foi determinado com base nas circunstâncias específicas apresentadas, e que se estende a todos os suspeitos envolvidos com a não conformidade identificados ou suspeitos de não conformidade, e que poderá ser ampliado, conforme necessário, com base nas informações obtidas durante a investigação. Por exemplo, os investigadores devem poder buscar todas as evidências necessárias sem limitações; e

(g)se o escopo, qualidade ou profundidade de uma investigação pode estar comprometida por prazos.

A interação descrita neste item é particularmente importante na medida em que interações com o auditor desde o início é uma forma de garantir uma adequada governança do processo e que o alcance proposto da investigação deve ser suficiente para que esta possa ser utilizada para fins das necessárias evidências de auditoria.

59.Com base nas informações obtidas anteriormente, o auditor deve avaliar, com auxílio especialistas de forensic:

a)a periodicidade de se reunir com a equipe de investigação, de preferência o mais cedo possível, para obter entendimento do alcance da investigação planejada, incluindo: (i) quem será entrevistado e/ou investigado; (ii) natureza da suspeita de não conformidade; (iii) quais transações e/ou contas contábeis estarão sujeitas à revisão e investigação; (iv) período de tempo coberto pela investigação, em vista das informações relevantes na suspeita/alegação; (v) quais documentos e equipamentos (incluindo arquivos e equipamentos eletrônicos) estarão sujeitos à revisão pela investigação; (vi) quais os critérios utilizados para definir as pesquisas sobre a alegação objeto da investigação, incluindo as definições de palavras-chaves e termos de pesquisa determinados, etc.; e

b)se o alcance e/ou a natureza da investigação, bem como os procedimentos planejados (incluindo técnicas e ferramentas de forensic planejadas), provavelmente fornecerão evidências suficientes e apropriadas para fins da auditoria sobre as demonstrações contábeis - isto é, a razoabilidade do alcance, inclusive eventual inconsistência com a compreensão do auditor em relação aos fatos que tomou conhecimento. Caso o auditor determine que não haverá evidências suficientes e apropriadas esse fato, deve ser comunicado à governança o mais rápido possível.

60.Ao obter compreensão do alcance da investigação planejada junto à equipe de investigação, um aspecto a ser considerado pelo auditor, com o apoio de seu especialista de forensic, é se esta inicia-se em função de situações específicas, particulares e eventualmente pontuais, mas que não tenha alcance limitado, ou seja, o alcance da investigação deve permitir aos investigadores avaliação imparcial e irrestrita com relação à denúncia/alegação e possíveis desdobramentos, inclusive a revisão e ampliação do alcance em função da evolução das investigações, se aplicável.

61. Na sua avaliação sobre o alcance da investigação e na medida em que informações relacionadas à suspeita de não conformidade estiverem disponíveis, o auditor deve discutir com a equipe de investigação:

(a) como ocorreu a suspeita de não conformidade;

(b) quem na entidade era ou pode ter sido responsável pela suspeita de não conformidade;

(c) quem dentro da entidade tinha conhecimento da suspeita de não conformidade e quando e como esse conhecimento foi obtido; e

(d) se as ações de investigação estão cobrindo pessoas-chave, tais como profissionais com funções significativas no controle interno e aqueles que fornecem as representações formais sobre as demonstrações contábeis da entidade (normalmente o CEO, o CFO e o contador), e se essas pessoas estão envolvidas nas alíneas (b) ou (c) acima, bem como quaisquer outros fatos e circunstâncias relevantes que possam impactar as representações dessas pessoas.

62. Com base nas descobertas durante a investigação, usualmente o alcance é ampliado para cobrir outras evidências de possíveis não conformidades, consideradas não claramente inconsequentes.

Acompanhamento da investigação

63. A fim de obter a evidência necessária e suficiente de auditoria, usualmente o auditor acompanha a evolução da investigação, seja ela interna ou externa. Esse acompanhamento por parte do auditor das demonstrações contábeis é comumente denominado de shadow. Não é esperada que uma investigação envolvendo suspeitas de não conformidade, que não sejam claramente inconsequentes, seja conduzida sem o acompanhamento do auditor. Todavia, nos casos devidamente justificados em que a investigação já tenha sido concluída, o auditor com o apoio de seus especialistas deve avaliar a investigação conduzida.

64. Os procedimentos de auditoria executados pelo auditor com o auxílio dos seus especialistas de forensic, em relação à condução da investigação estruturada pelo cliente de auditoria, podem envolver:

(a) revisão dos processos de coleta, processamento e análise de dados, incluindo dados eletrônicos;

(b) revisão forensic da documentação preparada pelos investigadores;

(c) revisão da avaliação feita pelos investigadores dos antecedentes (background check) dos indivíduos que fornecem representação sobre as demonstrações contábeis ao auditor;

(d) leitura de documentação objeto da investigação, incluindo e-mails com base nos termos de pesquisa (palavras-chaves) determinados, por exemplo a totalidade dos documentos considerados críticos (hot e/ou relevant) e por amostragem da documentação não considerada crítica pela investigação;

(e) revisão dos testes de transações relacionados com a investigação, como, por exemplo, o processo de compras, vendas, gestão de estoque e outros, conforme aplicável, bem como efetivação de testes independentes, a fim de concluir sobre a adequação das conclusões obtidas ao longo da investigação;

(f) leitura e discussão de acordos (de leniência, de colaboração, por exemplo) com órgãos governamentais, como o Ministério Público, CGU, Cade e outros, se aplicável;

(g) discussão, a partir das evidências que se tornaram disponíveis, sobre se a lista de entrevistados deve ou não ser objeto de extensão;

(h) revisão e discussão dos resultados das entrevistas realizadas com os investigados e demais profissionais, inclusive dos indivíduos que fornecem representação sobre as demonstrações contábeis ao auditor;

(i) determinação se há circunstâncias sugerindo a participação do auditor e seu especialista de forensic nas entrevistas ou, alternativamente, disponibilização, para a equipe de auditoria, da transcrição ou das notas dessas entrevistas;

(j) monitoramento das mídias relacionadas à entidade e, inclusive, mas não só, ao objeto da suspeita de não conformidade; e

(k)entendimento da estrutura do departamento de compliance e correspondentes políticas e processos, dos relatórios da área de ética e independência da entidade, análises feitas em relação às ocorrências registradas em canais de denúncia, também denominados de hotline ou canal de ética e independência.

Os procedimentos listados não configuram uma lista exaustiva e precisam ser avaliados e customizados, reduzindo ou ampliando os procedimentos, conforme cada caso particular. A definição dos procedimentos envolve julgamento profissional do auditor com o auxílio de seu especialista forense, assim como a forma de teste, incluindo possíveis critérios de definição de amostras, quando aplicável. Assuntos adicionais em relação à documentação de auditoria são discutidos nos itens de 75 a 79.

65.O auditor deve observar o requerido pelo item 9 da NBC TA 260 e, assim, obter informações relevantes para a auditoria e fornecer aos responsáveis pela governança da entidade suas observações, promovendo uma comunicação recíproca que, nos casos de investigação, abrange (lista não exaustiva):

(a)aspectos observados de sua participação em reuniões de status com a equipe de investigação, realizadas a fim de ser informado do progresso e desenvolvimento da investigação e de obter informações oportunas sobre quaisquer assuntos significativos que cheguem à atenção da equipe de investigação; e

(b)os possíveis efeitos da investigação em andamento sobre a capacidade de o auditor emitir o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis da entidade, ou qualquer outro relatório referente a trabalho executado pelo auditor independente.

Avaliação da adequação da investigação, no contexto da auditoria das demonstrações contábeis

66.O auditor deve avaliar a investigação, no contexto da auditoria das demonstrações contábeis, especialmente em relação aos itens de 42 a 65, que envolvem a avaliação da estrutura de governança da investigação, o alcance, os procedimentos executados e a conclusão da investigação. Caso o auditor não concorde com determinados aspectos da investigação, ele deve avaliar os impactos disso na obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente para que possa opinar sobre as demonstrações contábeis como um todo.

67.Nos cenários em que, no julgamento do auditor, a investigação não seja adequada, ou ainda não foi efetuada, mas o auditor entende que a investigação é uma evidência de auditoria necessária, o auditor deve se comunicar formalmente com a governança e/ou administração. Caso a investigação não seja reavaliada e reestruturada pela entidade, o auditor deve avaliar o impacto do assunto e emitir relatório com modificação sobre as demonstrações contábeis da entidade, na medida em que for impossibilitado de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre aspectos relevantes da investigação. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode emitir uma abstenção de opinião, conforme a NBC TA 705, que é adicionalmente discutido nos itens 80 a 93.

Conclusão da investigação

68.Na fase de conclusão, o auditor discute com os responsáveis pela governança os seguintes itens e procedimentos (lista não exaustiva):

(a)expectativa do auditor de que receberá relatório da investigação por escrito, contendo o detalhamento necessário. Se o comitê não receber nenhum relatório por escrito, o auditor poderá avaliar as informações disponibilizadas em outro formato e concluir sobre os possíveis impactos dessas informações obtidas nesse formato no conjunto das evidências de auditoria sobre as demonstrações contábeis como um todo;

(b)expectativa do auditor de que o relatório da equipe de investigação, ou do encarregado pela investigação, inclua uma conclusão sobre a suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, inclusive atos ilegais, em relação às pessoas e/ou entidades envolvidas, ou uma declaração de que não é possível chegar a essa conclusão; neste segundo caso, os motivos devem ser informados, preferencialmente por escrito, e tal declaração poderá ocasionar uma limitação em obter evidência de auditoria apropriada e suficiente;

(c)expectativa do auditor de que o relatório da equipe de investigação ou do comitê forneça uma conclusão sobre se as ações corretivas recomendadas, se houver, são apropriadas para resolver os problemas descobertos na investigação;

(d)o auditor deve avaliar a abrangência e a conclusão sobre a adequação de qualquer ação corretiva planejada ou tomada, com base em fatos fornecidos ou conhecidos por ele, no contexto de sua auditoria;

(e)expectativa do auditor de que as versões preliminares (drafts) de divulgações ao mercado (como Fato Relevante, Comunicado ao Mercado) sejam disponibilizadas ao auditor previamente para leitura e discussão, no contexto de sua auditoria;

(f)necessidade de o auditor receber representações dos responsáveis pela governança e administração, assim como do órgão da entidade responsável pela investigação, confirmando a integridade das informações fornecidas ao auditor em relação à investigação, outras considerações em relação à investigação e, quando necessário, sobre a atividade corretiva apropriada. Essas representações devem conter menção à suficiência do alcance da investigação, abrangência e profundidade dos procedimentos realizados e às conclusões da investigação; e

(g)o auditor também deve considerar obter representação específica do advogado criminalista (advogado de defesa da entidade sob suspeita de não conformidade), se aplicável, que acompanha o processo para a entidade e observar se sua representação é consistente com as conclusões da equipe de investigação e sua avaliação sobre as consequências de eventuais descumprimentos de leis e regulamentos à luz dos achados na investigação.

69.Após a conclusão da investigação, o auditor com o apoio de seu especialista em forense deve obter e revisar relatórios escritos ou da forma citada no item 68(a), fornecidos pela equipe de investigação à entidade, refletindo o alcance, procedimentos, constatações, conclusões e recomendações da investigação. Além disso, o auditor deve observar se há consistência entre a conclusão reportada e a investigação que ele acompanhou. Adicionalmente, o auditor deve verificar se a investigação foi apropriadamente aprovada nas instâncias de governança.

70.Os órgãos da governança devem se manifestar sobre sua avaliação e implementação em relação às ações corretivas sugeridas e reportadas pela equipe de investigação, que devem ser suficientes para abordar os assuntos descobertos na investigação, mesmo no caso em que a equipe de investigação não puder concluir sobre a suspeita de não conformidade.

71.A revisão do auditor em relação aos resultados alcançados pela equipe de investigação visa permitir que ele avalie a relevância e a razoabilidade das constatações ou conclusões da investigação e sua consistência com outras evidências de auditoria. Esses resultados informarão ao auditor:

(a)se é provável que ou se de fato ocorreu a não conformidade;

(b)se a suspeita de não conformidade identificada tem ou terá efeito relevante nas demonstrações contábeis da entidade; e

(c)se foram tomadas medidas corretivas oportunas. Algumas das medidas devem ser tomadas de imediato, tais como necessários ajustes nas demonstrações contábeis ou afastamento de pessoas envolvidas na perpetração da suspeita de não conformidade. A falha da governança em tomar essas medidas corretivas pode justificar a não emissão ou a postergação do relatório dos auditores ou a renúncia ao trabalho, enquanto que medidas para correção de controles internos devem ser avaliadas no contexto dos impactos da abordagem de auditoria.

Comunicação aos responsáveis pela governança sobre a suspeita de não conformidade (itens de 23 a 29 e de A26 a A34 da NBC TA 250)

72.Ao longo deste Comunicado, foram mencionadas interações com a administração e com os responsáveis pela governança que o auditor deve manter quando há suspeitas de não conformidade relacionadas à entidade auditada. O auditor deve ainda observar os requerimentos formais de comunicação da NBC TA 250, em especial os itens A28 a A34, assim como a NBC TA 260.

73.De acordo com a NBC TA 260, o auditor deve comunicar por escrito aos responsáveis pela governança as constatações significativas decorrentes da auditoria se, no julgamento profissional do auditor, a comunicação verbal não for adequada. As comunicações por escrito não precisam incluir todos

os assuntos que surgiram no curso da auditoria.

74.No Brasil, as regras de comunicação relacionadas à suspeita de não conformidade a autoridades externas à entidade se aplicam somente nos casos em que a legislação expressamente estabelece dita obrigação, como ocorre, por exemplo, em relação aos normativos citados nos itens de 5 a 8. Em todos os outros casos, o auditor continua obrigado ao dever profissional de confidencialidade das informações do cliente de auditoria, salvo emissão de legislação ou alteração da existente, criando novas obrigações.

Documentação de auditoria

75.O auditor deve documentar, com o apoio de seus especialistas em forensic, conforme apropriado e discutido anteriormente:

(a)a natureza e o contexto da suspeita de não conformidade;

(b)a análise da suspeita de não conformidade em relação a: (i) fatores ou bases de conclusão de que a alegação não é claramente inconsequente; (ii) análise se uma investigação é ou não requerida; (iii) análise sobre a governança da investigação; e (iv) avaliação do alcance da investigação e seus procedimentos; etc.

(c)as descobertas e conclusões da investigação conduzida pela governança da entidade;

(d)os impactos nas demonstrações contábeis e na estrutura de controles internos da entidade;

(e)as implicações na abordagem e procedimentos adicionais na auditoria;

(f)os impactos da suposta não conformidade em relação às representações da administração; e

(g)os impactos no relatório de auditoria.

Representações formais

76.De acordo com o item 17 da NBC TA 250, o auditor deve solicitar à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, que forneçam representações formais de que todos os casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade, cujos efeitos devam ser considerados na elaboração das demonstrações contábeis, foram divulgados ao auditor.

77.Considerando o exposto no item anterior, o auditor deve considerar avaliar a capacidade dos responsáveis pela administração e/ou governança em fornecer representações formais. Para isso, o auditor pode, conforme aplicável, entre outros procedimentos:

(a)realizar revisão da avaliação feita pelos investigadores dos antecedentes (background check) dos indivíduos que fornecem representação sobre as demonstrações contábeis ao auditor;

(b)analisar se o estágio das investigações permite que seja concluído que os responsáveis pela administração que fornecem representações, mesmo que informais, não estão envolvidos com a suspeita de não conformidade; e

(c)avaliar, em caso de troca da administração, os relacionamentos dos novos representantes com aqueles investigados que foram substituídos e considerar os requerimentos da alínea (a) deste item.

78.O auditor deve solicitar representações confirmando que as informações recebidas sobre a suspeita de não conformidade foram comunicadas ao auditor. Quando não for conduzida uma investigação sobre a suspeita de não conformidade, o auditor deve considerar obter representação confirmando que os responsáveis pela governança, de acordo com o seu conhecimento, foram informados adequadamente sobre tais assuntos e determinaram que não seriam necessárias investigações. As representações anteriormente mencionadas podem estar incluídas em conjunto com as representações formais sobre as responsabilidades da administração usualmente obtidas pelo auditor, nos termos da NBC TA 580. Quando for conduzida investigação pela suspeita de não conformidade sob responsabilidade dos órgãos da governança, o auditor pode solicitar representações da governança sobre a investigação em si, sua condução e conclusões atingidas, assim como quanto à disponibilização ao auditor das informações relacionadas à investigação feita.

79.De acordo com a NBC TA 580 (itens de 16 a 18), se o auditor tem preocupação a respeito da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração ou do seu comprometimento com estes ou com sua aplicação, ele deve determinar o efeito que tais preocupações podem ter sobre a

confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral. As representações devem ser obtidas de profissionais sobre os quais não recaiam suspeita de não conformidade. Isto é, segundo o item 20 (a) da NBC TA 580, se o auditor concluir que "há dúvida suficiente a respeito da integridade da administração", ele deve se abster de emitir opinião em seu relatório. Ver alíneas (f) e (g) do item 68 deste CT, em relação às representações que o auditor espera receber.

Conclusão do auditor em relação à suspeita de não conformidade e possíveis impactos nos relatórios de auditoria

80. Para que o auditor conclua sobre a suficiência e adequação das evidências obtidas na sua auditoria e emita seu relatório sobre as demonstrações contábeis, ele deve obter as evidências sobre:

(a) a adequação da investigação, no contexto da auditoria das demonstrações contábeis (ver itens 66 e 67);

(b) a capacidade de obtenção de representações da administração e/ou governança da entidade, o que inclui as pessoas com funções significativas no controle interno ou envolvidas no processo de elaboração das demonstrações contábeis (veja itens 76 a 79);

(c) a avaliação sobre o reconhecimento e mensuração dos efeitos da suspeita de não conformidade identificada, incluindo aspectos de divulgação, nos termos dos requisitos das normas contábeis relevantes para as demonstrações contábeis (veja item 81); e

(d) os impactos nos controles internos e respostas/ações da administração e/ou governança em função dos resultados da investigação, no contexto da auditoria das demonstrações contábeis (ver itens de 91 a 93).

Avaliação sobre o reconhecimento, mensuração e/ou divulgação referente à suspeita de não conformidade, em função dos requerimentos das normas contábeis relevantes para as demonstrações contábeis

81. O auditor deve avaliar o cenário de suspeita de não conformidade à luz da NBC TG 25 e/ou outras normas aplicáveis, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Caso a investigação esteja em andamento, o auditor deve avaliar, com base na evidência de auditoria já disponível, quais seriam os possíveis impactos relacionados à investigação em andamento em relação às suspeitas/alegações de não conformidade. Para essa avaliação, o auditor deve lançar mão dos aspectos referenciados no item anterior. Como resultado dessa avaliação, o auditor deve refletir suas conclusões no contexto de sua auditoria das demonstrações contábeis da entidade. Caso o impacto da suspeita de não conformidade não esteja devidamente reconhecida, mensurada e/ou divulgada nas demonstrações contábeis, nos termos da NBC TG 25, ou caso não seja possível determinar a relevância dos efeitos e/ou possíveis efeitos nas demonstrações contábeis devido às limitações impostas pela administração, pelos responsáveis pela governança ou pelas circunstâncias, o auditor deve emitir uma opinião modificada, com base na NBC TA 705 e discutido detalhadamente nos itens de 82 a 90.

Impactos da suspeita de não conformidade no relatório do auditor

82. Para que o auditor conclua a sua auditoria de entidade envolvida em suspeita de não conformidade e emita seu relatório sobre as demonstrações contábeis dessa entidade, ele deve analisar os fatores descritos no item 80. Com base no resultado dessa análise o auditor pode:

a) emitir relatório de auditoria sem menção à suspeita de não conformidade, quando o assunto for considerado claramente inconsequente e/ou irrelevante para a auditoria, ou ainda quando o assunto foi devidamente reconhecido, mensurado, divulgado e apresentado nas demonstrações contábeis e no seu julgamento não há necessidade de incluir uma ênfase no seu relatório;

b) emitir relatório de auditoria com ênfase em relação à apresentação e/ou divulgação constantes nas demonstrações contábeis relacionada à suspeita de não conformidade (ver item 83);

c) emitir relatório de auditoria comunicando um principal assunto de auditoria em relação à divulgação constante nas demonstrações contábeis relacionada à suspeita de não conformidade (ver item 84);

d) emitir relatório de auditoria contendo ressalva em função da limitação de escopo relacionada à suspeita de não conformidade, cujos potenciais efeitos possam ser relevantes, mas não generalizados (ver itens 85 e 86);

e) emitir relatório de auditoria contendo abstenção de opinião em função da limitação de escopo relacionada à suspeita de não conformidade, cujos potenciais efeitos possam ser relevantes e generalizados, e/ou na impossibilidade de obter representação formal (ver itens 85 e 86);

f) emitir relatório de auditoria contendo ressalva em função de distorção material não registrada ou não divulgada (conforme definido no item A3 da NBC TA 705) relacionada à suspeita de não conformidade, cujos efeitos sejam relevantes, mas não generalizados (ver item 87);

g) emitir relatório de auditoria contendo opinião adversa em função de distorção relacionada à suspeita de não conformidade, cujos efeitos sejam relevantes e generalizados (ver item 88); e

h) não emitir o relatório e renunciar ao trabalho, quando permitido por lei ou regulamento (ver item 90).

83. Nos cenários em que a suspeita de não conformidade for considerada como não claramente inconsequente, o auditor pode considerar apropriado incluir uma ênfase (conforme descrito na alínea (b) do item 82) em seu relatório, de forma a enfatizar a divulgação nas demonstrações contábeis relacionada à suspeita de não conformidade, nos termos da NBC TA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, desde que o assunto não tenha sido tratado como principal assunto de auditoria, quando aplicável. Para que seja incluída uma ênfase, o auditor deve ter obtido as evidências apropriadas e suficientes e ter concluído que o assunto está corretamente apresentado e/ou divulgado nas demonstrações contábeis.

84. Conforme mencionado na alínea (c) do item 82, a suspeita de não conformidade pode ainda ser comunicada no relatório de auditoria quando o auditor determina que o trabalho do auditor em relação à suspeita de não conformidade é um principal assunto de auditoria, e o relatório possui essa seção, nos termos da NBC TA 701 - Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.

85. Para fins das letras (d) e (e) do item 82, a avaliação da relevância e a abrangência da possível distorção no caso da impossibilidade do auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (também denominada "limitação de escopo" ou "limitação de alcance"), são determinantes para determinar o tipo de opinião modificada que pode ser expressa. Conforme apresentado na tabela a seguir, uma limitação de alcance relevante deve resultar em uma opinião com ressalva ou uma abstenção de opinião, dependendo se a possível distorção é relevante, mas não generalizada ou relevante e generalizada, respectivamente.

A decisão de modificar a opinião de auditoria será sempre determinada pela materialidade (quantitativa e/ou qualitativa) do assunto em questão e a sua relevância. O que influencia o fato de uma opinião com ressalva ser suficiente, ou se é necessário expressar uma abstenção de opinião, é a abrangência do potencial impacto da possível distorção.

86. Nos casos em que o auditor for impedido pela administração, pelos responsáveis pela governança, ou por causa de limitações impostas pelas circunstâncias, de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para avaliar se a suspeita de não conformidade, e o assunto for potencialmente relevante, mas não generalizado, o auditor deverá descrever em seu relatório, na seção intitulada base para a modificação da opinião, quais foram as evidências necessárias que deixaram de ser obtidas e, assim, emitir relatório de auditoria contendo ressalva em função de limitação de escopo, conforme descrito na alínea (d) do item 82, com base na NBC TA 705. A descrição das evidências necessárias, que não foram obtidas pelo auditor, não deve se confundir com as incertezas inerentes ao assunto da suspeita de não conformidade.

Nesses casos, o auditor deverá descrever em seu relatório, na seção intitulada base para a abstenção de opinião, quais foram as evidências de auditoria necessárias que deixaram de ser obtidas e que são relevantes e generalizadas e, assim, emitir relatório de auditoria com abstenção de opinião. Da mesma forma, a descrição das evidências de auditoria consideradas necessárias, mas que não foram obtidas, não se confundem com as incertezas inerentes ao assunto da suspeita de não conformidade.

87. Se a suspeita de não conformidade não estiver devidamente reconhecida, nos casos em que é possível a sua mensuração de forma confiável e/ou divulgada nas demonstrações contábeis (NBC TG 25), o auditor, tendo obtido evidência suficiente e apropriada de auditoria, deve emitir uma opinião com ressalva, com base na NBC TA 705, em função da distorção identificada, na medida em que possa aferir que o efeito da distorção seja relevante, mas não generalizado em relação às demonstrações contábeis como um todo, conforme descrito na alínea (f) do item 82.

88. Se na situação descrita no item anterior, o efeito da distorção for relevante e generalizado em relação às demonstrações contábeis como um todo, o auditor deve emitir uma opinião adversa, com base na NBC TA 705, conforme descrito na alínea (g) do item 82.

89. Quando, ao emitir o relatório de auditoria, a investigação ainda estiver em andamento, o auditor deve avaliar, com base nas evidências de auditoria já disponíveis, quais seriam os impactos ou possíveis impactos relacionados à investigação em andamento em relação à suspeita de não conformidade no seu relatório, levando em consideração os aspectos citados no item 82, de acordo com os fatos e circunstâncias identificados até então.

90. De acordo com o item A25 da NBC TA 250, a situação citada na alínea (h) do item 82 pode ser considerada caso a renúncia ao trabalho seja permitida por lei ou regulamento, por exemplo, quando a administração ou os responsáveis pela governança não tomam a ação corretiva que o auditor considera apropriada nas circunstâncias ou quando a não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade levanta questões relacionadas com a integridade da administração e/ou dos responsáveis pela governança, mesmo quando a não conformidade não for relevante para as demonstrações contábeis. O auditor pode considerar apropriada a obtenção de assessoria legal para determinar se a renúncia ao trabalho é apropriada. Quando o auditor determina que a renúncia ao trabalho é apropriada, essa determinação não deve substituir o cumprimento de outras responsabilidades nos termos de leis de regulamentos ou de requisitos éticos relevantes para responder à não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade, como, por exemplo, aqueles citados nos itens de 5 a 8 e também no item A8 da NBC TA 250.

Impactos nos controles internos e respostas/ações da administração e/ou governança em função dos resultados da investigação, no contexto da auditoria das demonstrações contábeis.

91. O auditor deve considerar as implicações sobre os controles internos da entidade, decorrentes da fraude ou não conformidade ou, ainda, da suspeita delas. Consequentemente, o auditor deve considerar reavaliar sua abordagem de auditoria com relação aos controles internos quando da auditoria das demonstrações contábeis, em decorrência das conclusões da investigação. As conclusões obtidas na investigação podem alterar as avaliações de risco (incluindo, mas não somente, risco inerente por erro/fraude, risco de distorção relevante e risco de falha dos controles), assim como impactar na confiabilidade das evidências de auditoria obtidas. Essas alterações na avaliação do risco podem, eventualmente, impactar a execução de procedimentos em outras áreas não diretamente relacionadas à não conformidade, como teste de lançamentos contábeis com características de fraudes, estimativas contábeis, entre outros.

92. De acordo com a NBC TA 250, as atividades de controles para monitorar a conformidade com leis e regulamentos (compliance) e a implementação e operação de sistemas apropriados de controle interno são exemplos de políticas e procedimentos que a entidade pode implementar para auxiliar na prevenção e na detecção de não conformidade com leis e regulamentos. Sendo assim, a identificação de suspeitas de não conformidade pode estar relacionada a deficiências significativas de controle interno. Essas deficiências significativas podem colocar em dúvida a integridade ou a competência da administração/governança, de acordo com a NBC TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno. Considerando isso, a administração e/ou governança deve tomar medidas corretivas em relação ao cenário de suspeita de não conformidade. Essas medidas passam pela análise e revisão da estrutura de controles internos, assim como sua efetividade.

93. O auditor deve avaliar a implementação das medidas corretivas com relação à integridade, aos valores éticos e à diligência com o planejamento e implementação das ações por parte da administração/governança. Essa avaliação deve considerar a adequação, suficiência e tempestividade das medidas corretivas, incluindo os aspectos de controle interno, para minimizar os riscos de distorção

relevante e risco de ocorrência de novas suspeitas de não conformidade. O auditor deve ainda discutir as medidas corretivas com nível da administração que esteja familiarizado com o assunto e que tenha autoridade para implementar as medidas cabíveis, conforme NBC TA 265.

DOCUMENTAÇÃO

94. Este Comunicado inclui formulários sugeridos, não obrigatórios, portanto, de documentação da avaliação do auditor em relação à suspeita de não conformidade, de atos considerados como claramente inconsequentes (Apêndice 1) e atos não considerados como claramente inconsequentes (Apêndice 2), em linha com as orientações deste Comunicado.

95. Adicionalmente, inclui também modelo (Apêndice 3) sugerido por representações dos responsáveis pela governança em relação à investigação conduzida, conforme as orientações deste Comunicado e diagrama que resume a abordagem de auditoria de demonstrações contábeis de entidades envolvidas em assuntos relacionados, descrita neste Comunicado (Apêndice 4).

VIGÊNCIA

96. Este CT entra em vigor a partir desta data, aplicando-se a trabalhos sobre exercícios encerrados em ou após 31 de dezembro de 2021.

ZULMIR IVÂNIO BREDÁ

Presidente do Conselho

Este conteúdo não substitui o publicado na versão certificada.