**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TA 600 (R2), DE XX DE XXXX DE 2023**

Dá nova redação à NBC TA 600 (R1) – Considerações especiais – auditorias de demonstrações contábeis de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, mediante acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac), que autorizou, no Brasil, o CFC e o Instituto de Auditoria Independente do Brasil (Ibracon) como tradutores de suas normas e publicações, outorgando-lhes os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, faz saber que foi aprovada, em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 600 da Ifac:

**NBC TA 600 (R2) – CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE GRUPOS, INCLUINDO O TRABALHO DOS AUDITORES DOS COMPONENTES**

|  |  |
| --- | --- |
| **Sumário** | **Item** |
| **INTRODUÇÃO** |  |
| Alcance | 1 – 11 |
| Data de vigência | 12 |
| **OBJETIVO** | 13 |
| **DEFINIÇÕES** | 14 – 15 |
| **REQUISITOS** |  |
| Responsabilidades da Liderança por Gerenciar e Alcançar a Qualidade em uma Auditoria de Grupo | 10 |
| Aceitação e continuidade | 10 – 21 |
| Estratégia Global de Auditoria de Grupo e Plano de Auditoria de Grupo | 22 – 29 |
| Entendimento do Grupo e de Seu Ambiente, da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável e do Sistema de Controle Interno do Grupo | 30 – 32 |
| Identificação e Avaliação de Riscos de Distorção Relevante | 33 – 34 |
| Materialidade  | 35 – 36 |
| Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante | 37 – 44 |
| Avaliação das Comunicações do Auditor do Componente e da Adequação de seu Trabalho | 45 – 48 |
| Eventos subsequentes | 49 – 50 |
| Avaliação da suficiência e da adequação da evidência de auditoria obtida  | 51 – 52 |
| Relatório do auditor | 53 |
| Comunicação com a Administração do Grupo e com os Responsáveis pela Governança do Grupo | 54 – 58 |
| Documentação | 59 |
| **APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS** |  |
| Escopo | A1 – A18 |
| Definições | A19 – A28 |
| Responsabilidade da liderança por gerenciar e alcançar a qualidade em uma auditoria de grupo | A29 – A31 |
| Aceitação e continuidade | A32 – A46 |
| Estratégia global de auditoria e grupo e plano de auditoria | A47 – A87 |
| Entendimento do grupo e de seu ambiente, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controle interno do grupo | A88 – A107 |
| Identificação e Avaliação de Riscos de Distorção Relevante | A108 – A115 |
| Materialidade | A116 – A123 |
| Resposta aos riscos avaliados de distorção relevante | A124 – A143 |
| Avaliação das Comunicações do Auditor do Componente e da Adequação de seu Trabalho | A144 – A149 |
| Eventos subsequentes | A150 |
| Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria obtida | A151 – A156 |
| Relatório do Auditor | A157 – A158 |
| Comunicação com a administração do grupo e os responsáveis pela governança do grupo | A159 – A165 |
| Documentação | A166 – A182 |
| **Apêndice 1**: Exemplo de Relatório do Auditor Independente quando a equipe de trabalho do Auditor do Grupo Não É Capaz de Obter Evidência de Auditoria Apropriada e Suficiente que Fundamente a Opinião de Auditoria do Grupo |  |
| **Apêndice 2:** Entendimento do sistema de controle internos do grupo |  |
| **Apêndice 3**: Exemplos de Eventos ou Condições que Podem Resultar em Riscos de Distorção Relevante nas Demonstrações Contábeis do Grupo |  |

**Introdução**

**Alcance**

1. As normas de auditoria aplicam-se a auditorias de demonstrações contábeis de grupo (uma auditoria de grupo). Esta Norma aborda as considerações especiais que se aplicam às auditorias de grupos, incluindo em circunstâncias em que os auditores dos componentes são envolvidos. Os requisitos e as orientações nesta Norma referem-se à aplicação de outras normas relevantes para uma auditoria de grupo, ou a ampliam, em particular a NBC TA 220 - Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, NBC TA 230 - Documentação de Auditoria, NBC TA 300 - Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, NBC TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente e NBC TA 330 - Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados (ver itens A1 e A2).

2. As demonstrações contábeis de grupos incluem as informações financeiras de mais de uma entidade ou unidade de negócios por meio de um processo de consolidação, como descrito no item 14(k). O termo “processo de consolidação”, conforme utilizado nesta Norma, refere-se não apenas à preparação de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, mas também à apresentação de demonstrações contábeis combinadas e à agregação das informações financeiras de entidades ou unidades de negócios, como filiais ou divisões (ver itens A3 a A5 e A27).

3. Conforme explicado na NBC TA 220, esta Norma, adaptada conforme necessário nas circunstâncias, também pode ser útil em uma auditoria de demonstrações contábeis que não sejam uma auditoria de grupo quando a equipe de trabalho inclui indivíduos de outra firma. Por exemplo, esta Norma pode ser útil ao envolver esse indivíduo em uma contagem física de estoques, em uma inspeção de itens do imobilizado ou na realização de procedimentos de auditoria em um centro de serviços compartilhados em um local remoto.

*Grupos e Componentes*

4. Um grupo pode ser organizado de várias formas. Por exemplo, um grupo pode ser organizado por entidades legais ou outras entidades (tal como uma controladora e uma ou mais subsidiárias, empreendimentos em conjunto ou investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial). O grupo também pode ser organizado por geografia, por outras unidades econômicas (incluindo filiais ou divisões) ou por funções ou atividades empresariais. Nesta Norma, essas diferentes formas de organização são coletivamente chamadas de “entidades ou unidades de negócios” (ver item A6).

5. O auditor do grupo determina uma abordagem apropriada para o planejamento e a execução de procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo. Para essa finalidade, o auditor do grupo utiliza julgamento profissional ao determinar os componentes em que o trabalho de auditoria será realizado. Essa determinação é baseada no entendimento do auditor do grupo sobre o grupo e o seu ambiente, bem como outros fatores, tais como a capacidade de realizar procedimentos de auditoria de forma centralizada, a presença de centros de serviços compartilhados ou a existência de sistemas de informação e controles internos comuns (ver itens A7 a A9).

*Envolvimento dos Auditores dos Componentes*

6. A NBC TA 220 requer que o sócio do trabalho determine que recursos suficientes e apropriados para a execução do trabalho sejam alocados ou disponibilizados à equipe de trabalho em tempo hábil. Em uma auditoria de grupo, esses recursos podem incluir auditores dos componentes. Portanto, esta Norma requer que o auditor encarregado do trabalho do grupo determine a natureza, a época e a extensão do envolvimento dos auditores dos componentes.

7. O auditor do grupo pode envolver os auditores dos componentes para fornecer informações, ou para realizar o trabalho de auditoria, a fim de cumprir os requisitos desta Norma. Os auditores dos componentes podem ter maior experiência e um conhecimento mais aprofundado dos componentes e de seus ambientes (incluindo leis e regulamentos locais, práticas comerciais, idioma e cultura) do que o auditor do grupo. Portanto, os auditores dos componentes podem ser – e frequentemente são – envolvidos em todas as fases da auditoria do grupo (ver itens A10 e A11).

8. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. O risco de detecção em uma auditoria de grupo inclui o risco de que um auditor do componente possa não detectar uma distorção nas informações financeiras de um componente que poderia causar uma distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo e de que o auditor do grupo não seja capaz de detectar essa distorção. Portanto, esta Norma requer envolvimento suficiente e apropriado do sócio encarregado do trabalho do grupo ou do auditor do grupo, conforme aplicável, no trabalho dos auditores dos componentes e ressalta a importância da comunicação bidirecional entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes. Além disso, esta Norma explica os assuntos que o auditor do grupo leva em consideração ao determinar a natureza, a época e a extensão da direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho (ver itens A12 e A13).

*Ceticismo Profissional*

9. De acordo com a NBC TA 200, a equipe de trabalho deve planejar e realizar a auditoria de grupo com ceticismo profissional e exercer julgamento profissional. O exercício adequado de ceticismo profissional pode ser demonstrado pelas ações e comunicações da equipe de trabalho, inclusive ressaltando a importância de que cada membro da equipe de trabalho exerça ceticismo profissional durante a auditoria de grupo. Essas ações e comunicações podem incluir etapas específicas para mitigar impedimentos que possam prejudicar o exercício adequado de ceticismo profissional (ver itens A14 a A18).

*Escalabilidade*

10. Esta Norma destina-se a todas as auditorias de grupo, independentemente de tamanho ou complexidade. Entretanto, os requisitos desta Norma devem ser aplicados no contexto da natureza e das circunstâncias de cada auditoria de grupo. Por exemplo, quando uma auditoria de grupo é realizada completamente pelo auditor do grupo, alguns requisitos desta Norma não são relevantes, pois estão condicionados ao envolvimento dos auditores dos componentes. Esse pode ser o caso quando o auditor do grupo é capaz de realizar procedimentos de auditoria de forma centralizada ou de realizar procedimentos nos componentes sem o envolvimento dos auditores dos componentes. As orientações nos itens A119 e A120 também podem ser úteis na aplicação desta Norma nessas circunstâncias.

*Responsabilidades do Sócio do Trabalho do Grupo e do Auditor do Grupo*

11. O sócio do trabalho do grupo continua a ser, em última análise, responsável pela conformidade com os requisitos desta Norma. A expressão “O sócio do trabalho do grupo deve assumir responsabilidade por (...)” ou “O auditor do grupo deve assumir a responsabilidade por (...)” é utilizada para esses requisitos quando o sócio do trabalho do grupo ou o auditor do grupo, respectivamente, está autorizado a atribuir o planejamento ou a execução de procedimentos, tarefas ou ações a outros membros da equipe de trabalho adequadamente qualificados ou com experiência apropriada, incluindo os auditores dos componentes. Para outros requisitos, esta Norma determina expressamente que a exigência ou a responsabilidade sejam cumpridas pelo sócio do trabalho do grupo ou pelo auditor do grupo, conforme aplicável, e o sócio do trabalho do grupo ou o auditor do trabalho do grupo pode obter informações da firma ou de outros membros da equipe de trabalho (ver item A29).

**Data de vigência**

12. Esta Norma é aplicável a auditorias de demonstrações contábeis de grupos para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2024.

**Objetivos**

13. Os objetivos do auditor são:

(a) com relação à aceitação e continuidade do trabalho de auditoria de grupo, determinar se evidência de auditoria apropriada e suficiente pode ser razoavelmente obtida como base para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do grupo;

(b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, sejam eles causados por fraude ou erro, e planejar e executar procedimentos de auditoria adicionais para responder adequadamente a esses riscos avaliados;

(c) estar suficiente e apropriadamente envolvido no trabalho dos auditores dos componentes durante a auditoria de grupo, inclusive comunicando claramente o escopo e a época de seu trabalho e avaliando os resultados desse trabalho; e

(d) avaliar se evidência de auditoria apropriada e suficiente foi obtida dos procedimentos de auditoria realizados, incluindo com relação ao trabalho realizado pelos auditores dos componentes, como base para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do grupo.

**Definições**

14. Para fins das NBC TAs, os seguintes termos têm os significados atribuídos abaixo:

(a) risco de agregação – a probabilidade de que o agregado de distorções não corrigidas e não detectadas exceda a materialidade das demonstrações contábeis como um todo (ver item A19);

(b) componente – uma entidade, unidade de negócios, função ou atividade de negócios, ou uma combinação desses elementos, determinada pelo auditor do grupo para fins de planejamento e execução dos procedimentos de auditoria em uma auditoria de grupo (ver item A20);

(c) auditor do componente – um auditor que executa trabalho de auditoria relacionado a um componente para fins da auditoria de grupo. Um auditor do componente faz parte da equipe de trabalho para uma auditoria de grupo (ver itens A21 a A23);

(d) administração do componente – a administração responsável por um componente (ver item A24);

(e) materialidade do desempenho do componente – um valor definido pelo auditor do grupo para reduzir o risco de agregação a um nível adequadamente baixo para fins de planejamento e execução dos procedimentos de auditoria em relação a um componente;

(f) grupo – uma entidade que reporta, para a qual as demonstrações contábeis do grupo são preparadas;

(g) auditoria de grupo – auditoria das demonstrações contábeis do grupo;

(h) auditor do grupo – o sócio do trabalho do grupo e os membros da equipe de trabalho que não os auditores dos componentes. O auditor do grupo também é responsável por:

i. estabelecer a estratégia geral de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo;

ii. direcionar e supervisionar os auditores dos componentes e revisar o seu trabalho; e

iii. avaliar as conclusões obtidas da evidência de auditoria como base para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do grupo;

(i) opinião de auditoria do grupo – a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do grupo;

(j) sócio do trabalho do grupo – o sócio do trabalho que é responsável pela auditoria do grupo (ver item A25);

(k) demonstrações contábeis de grupos – demonstrações contábeis que incluem as informações financeiras de mais de uma entidade ou unidade de negócios por meio de um processo de consolidação. Para fins desta NBC TA, um processo de consolidação inclui (ver itens A26 a A28):

i. consolidação, consolidação proporcional ou um método de equivalência patrimonial;

ii. apresentação, nas demonstrações contábeis combinadas, das informações financeiras de entidades ou unidades de negócios que não têm uma controladora, mas que estão sob controle comum ou sob administração comum; ou

iii. agregação das informações financeiras de entidades ou unidades de negócios, como filiais ou divisões;

(l) administração do grupo – administração responsável pela preparação das demonstrações contábeis do grupo;

(m) materialidade para execução da auditoria do grupo – materialidade para execução da auditoria em relação às demonstrações contábeis do grupo como um todo, conforme determinado pelo auditor do grupo.

15. A referência, nesta NBC TA, à “estrutura de relatório financeiro aplicável” significa a estrutura de relatório financeiro que se aplica às demonstrações contábeis do grupo.

**Requisitos**

**Responsabilidades da Liderança por Gerenciar e Alcançar a Qualidade em uma Auditoria de Grupo**

16. Ao aplicar a NBC TA 220, o sócio do trabalho do grupo deve assumir a responsabilidade geral por gerenciar e alcançar a qualidade no trabalho de auditoria do grupo. Ao fazer isso, o sócio do trabalho do grupo deve (ver itens A29 e A30):

(a) assumir a responsabilidade pela criação de um ambiente para o trabalho de auditoria do grupo que enfatiza o comportamento esperado dos membros da equipe de trabalho (ver item A31);

(b) estar suficiente e apropriadamente envolvido durante todo o trabalho de auditoria do grupo, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes, de modo que o sócio do trabalho do grupo tenha a base para determinar se os julgamentos significativos feitos e as conclusões alcançadas são apropriados, considerando a natureza e as circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo.

**Aceitação e continuidade**

17. Antes de aceitar ou continuar com o trabalho de auditoria do grupo, o sócio do trabalho do grupo deve determinar se evidência de auditoria apropriada e suficiente pode ser razoavelmente obtida como base para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do grupo (ver itens A32 a A35).

18. Se, após a aceitação ou continuidade do trabalho de auditoria do grupo, o sócio do trabalho do grupo conclui que não é possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o sócio do trabalho do grupo deve considerar os possíveis efeitos na auditoria do grupo (ver item A36).

*Termos de Contratação*

19. Ao aplicar a NBC TA 210 - Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, o auditor do grupo deve obter a concordância da administração do grupo de que ela reconhece e entende a sua responsabilidade por fornecer à equipe de trabalho (ver item A37):

(a) acesso a todas as informações de que a administração do grupo tenha conhecimento e que sejam relevantes para a preparação das demonstrações contábeis do grupo, tais como registros, documentação e outros assuntos;

(b) informações adicionais que a equipe de trabalho possa solicitar da administração do grupo ou da administração dos componentes para fins da auditoria do grupo; e

(c) acesso irrestrito a pessoas do grupo sobre quem a equipe de trabalho determina ser necessário obter evidência de auditoria.

*Restrições de Acesso a Informações ou a Pessoas Fora do Controle da Administração do Grupo*

20. Se o sócio do trabalho do grupo conclui que a administração do grupo não pode fornecer à equipe de trabalho acesso às informações ou acesso irrestrito a pessoas dentro do grupo devido a restrições que estão fora de seu controle, o sócio do trabalho do grupo deve considerar os possíveis efeitos na auditoria do grupo. (ver itens A38 a A46)

*Restrições de Acesso a Informações ou Pessoas Impostas pela Administração do Grupo*

21. Se o sócio do trabalho do grupo conclui que (ver itens A43 a A46):

(a) O auditor do grupo não será capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido a restrições impostas pela administração do grupo; e

(b) O possível efeito dessa limitação resultará em uma abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis do grupo, o sócio do trabalho do grupo deve:

i. No caso de um trabalho inicial, não aceitar o trabalho ou, no caso de um trabalho recorrente, retirar-se do trabalho, quando essa retirada é possível de acordo com a lei ou regulamento aplicável; ou

ii. Quando a lei ou regulamento proíbe um auditor de recusar um trabalho ou quando não for possível retirar-se de um trabalho, após ter realizado a auditoria das demonstrações contábeis do grupo na extensão possível, ele deve expressar uma abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis do grupo.

**Estratégia Geral da Auditoria de Grupo e Plano de Auditoria de Grupo**

22. Ao aplicar a NBC TA 300, o auditor do grupo deve estabelecer e atualizar, conforme necessário, uma estratégia geral de auditoria do grupo e um plano de auditoria do grupo. Ao fazer isso, o auditor do grupo deve determinar (ver itens A47 a A50):

(a) os componentes em que o trabalho de auditoria será realizado; e (ver item A51)

(b) os recursos necessários para realizar o trabalho de auditoria do grupo, incluindo a natureza, a época e a extensão em que os auditores dos componentes devem ser envolvidos (ver itens A52 a A56).

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos*

23. Ao estabelecer a estratégia geral de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo, o sócio do trabalho do grupo deve avaliar se poderá haver um envolvimento suficiente e apropriado do auditor do grupo no trabalho do auditor do componente (ver item A57).

24. Como parte da avaliação no item 23, o auditor do grupo deve solicitar ao auditor do componente que confirme que o auditor do componente vai cooperar com o auditor do grupo, incluindo se o auditor do componente executará o trabalho solicitado pelo auditor do grupo (ver item A58).

**Requisitos Éticos Relevantes, Incluindo Aqueles Relacionados à Independência**

25. Ao aplicar a NBC TA 220, o sócio do trabalho do grupo deve assumir a responsabilidade por (ver itens A59, A60 e A87):

1. assegurar que os auditores dos componentes estejam cientes dos requisitos éticos relevantes aplicáveis, considerando a natureza e as circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo; e
2. confirmar se os auditores dos componentes entendem e cumprirão os requisitos éticos relevantes, incluindo aqueles relacionados à independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria do grupo.

**Recursos do Trabalho**

26. Ao aplicar a NBC TA 220, o sócio do trabalho do grupo deve (ver itens A61 a A68):

(a) determinar se os auditores dos componentes têm competência e capacidade apropriadas, incluindo tempo suficiente para executar os procedimentos de auditoria designados no componente; e

(b) se as informações sobre os resultados do processo de monitoramento e remediação ou inspeções externas relacionadas ao auditor do componente foram fornecidas pela firma do auditor do grupo ou foram disponibilizadas ao sócio do trabalho do grupo, determinar a relevância dessas informações para a determinação do auditor do grupo no item 26(a).

27. O auditor do grupo deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada ao trabalho a ser realizado no componente sem o envolvimento do auditor do componente se:

(a) O auditor do componente não cumprir com as exigências éticas relevantes, incluindo as pertinentes à independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria do grupo; ou (ver itens A69 e A70)

(b) O sócio do trabalho do grupo tiver sérias preocupações sobre os assuntos nos itens 23–26 (ver item A71).

**Execução do Trabalho**

28. Ao aplicar a NBC TA 220, o sócio do trabalho do grupo deve assumir a responsabilidade pela direção e supervisão dos auditores dos componentes e pela revisão de seu trabalho, considerando (ver itens A72 a A77):

(a) áreas de maiores riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo ou riscos significativos identificados de acordo com a NBC TA 315; e

(b) áreas na auditoria das demonstrações contábeis do grupo que envolvam julgamento significativo.

**Comunicações com os Auditores dos Componentes**

29. O auditor do grupo deve se comunicar com os auditores dos componentes sobre as suas respectivas responsabilidades e as expectativas do auditor do grupo, incluindo a expectativa de que as comunicações entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes ocorram em momentos apropriados durante a auditoria do grupo (ver itens A78 a A87).

**Entendimento do Grupo e de Seu Ambiente, da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável e do Sistema de Controle Interno do Grupo**

30. Ao aplicar os itens 19 a 27 da NBC TA 315, o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade por obter um entendimento dos seguintes aspectos (ver itens A88 a A92):

1. o grupo e seu ambiente, incluindo: (ver itens A93 a A95)
2. a estrutura organizacional do grupo e seu modelo de negócios, incluindo:

a. Os locais em que o grupo tem suas operações ou atividades;

b. A natureza das operações ou atividades do grupo e a extensão em que são similares em todo o grupo; e

c. A extensão em que o modelo de negócios do grupo integra a utilização de tecnologia da informação (TI);

1. fatores regulatórios que afetam as entidades e unidades de negócios do grupo; e

iii. medidas utilizadas interna e externamente para avaliar o desempenho financeiro das entidades ou unidades de negócios;

(b) a estrutura de relatório financeiro aplicável e a consistência das políticas e práticas contábeis em todo o grupo; e

(c) o sistema de controle interno do grupo, incluindo:

(i) a natureza e a extensão de controles comuns (ver itens A96 a A99 e A102);

(ii) se e, em caso afirmativo, como, o grupo centraliza as atividades relevantes para o relatório financeiro (ver itens A100 a A102);

(iii) o processo de consolidação utilizado pelo grupo, incluindo subconsolidações, se houver, e ajustes de consolidação; e

(iv) como a administração do grupo comunica assuntos significativos que auxiliam na preparação das demonstrações contábeis do grupo e responsabilidades de relatório financeiro no sistema de informação e outros componentes do sistema de controle interno do grupo à administração de entidades ou unidades de negócios (ver itens A103 a A105).

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos*

31. O auditor do grupo deve se comunicar com os auditores dos componentes de maneira tempestiva (ver item A106):

(a) assuntos que o auditor do grupo considere como relevantes para o planejamento ou a execução dos procedimentos de avaliação de riscos do auditor do componente para fins da auditoria do grupo;

(b) ao aplicar o item 17 da NBC TA 550 - Partes Relacionadas, as relações ou transações com partes relacionadas identificadas pela administração do grupo, e quaisquer outras partes relacionadas de que o auditor do grupo esteja ciente, que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente; e (ver item A107)

(c) ao aplicar a NBC TA 570 - Continuidade Operacional, eventos ou condições identificadas pela administração do grupo ou pelo auditor do grupo que possam levantar dúvida significativa sobre a capacidade do grupo de continuar em operação e que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente.

32. O auditor do grupo deve solicitar que os auditores dos componentes comuniquem, de maneira tempestiva:

(a) assuntos relacionados às informações financeiras do componente que o auditor do componente determine serem relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, causada por fraude ou erro;

(b) relações de partes relacionadas não identificadas anteriormente pela administração do grupo ou pelo auditor do grupo; e (ver item A107)

(c) quaisquer eventos ou condições identificadas pelo auditor do componente que podem levantar dúvida significativa sobre a capacidade do grupo de continuar em operação.

**Identificação e Avaliação de Riscos de Distorção Relevante**

33. Ao aplicar a NBC TA 315, com base no entendimento obtido no item 30, o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade pela identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, incluindo com relação ao processo de consolidação (ver itens A108 a A113).

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos*

34. Ao aplicar a NBC TA 315, o auditor do grupo deve avaliar se a evidência de auditoria obtida dos procedimentos de avaliação de riscos realizados pelo auditor do grupo e pelos auditores dos componentes fornece uma base apropriada para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo (ver itens A114 e A115).

**Materialidade**

35. Ao aplicar a NBC TA 320 - Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria e a NBC TA 450 - Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, quando as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações nas demonstrações contábeis do grupo são desagregadas entre componentes, para fins de planejamento e execução de procedimentos de auditoria, o auditor do grupo deve determinar:

(a) materialidade para execução da auditoria do componente. Para abordar o risco de agregação, esse valor deve ser inferior à materialidade do desempenho do grupo (ver itens A116 a A120);

(b) o limite acima do qual as distorções identificadas nas informações financeiras dos componentes devem ser comunicadas ao auditor do grupo. Esse limite não deve exceder o valor considerado como claramente trivial para as demonstrações contábeis do grupo (ver item A121).

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos*

36. O auditor do grupo deve comunicar ao auditor do componente os valores determinados de acordo com o item 35 (ver itens A122 a A123).

**Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Relevante**

37. Ao aplicar a NBC TA 330, o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade pela natureza, pela época e pela extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados, incluindo a determinação dos componentes em que procedimentos de auditoria adicionais devem ser realizados, e pela natureza, época e extensão do trabalho a ser realizado nesses componentes (ver itens A124 a A139).

*Processo de Consolidação*

38. O auditor do grupo deve assumir a responsabilidade pelo planejamento e pela execução de procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo decorrentes do processo de consolidação. Isso deve incluir (ver item A140):

(a) avaliar se todas as entidades e unidades de negócios foram incluídas nas demonstrações contábeis do grupo, conforme exigido pela estrutura de relatório financeiro aplicável e, se apropriado, planejar e executar procedimentos de auditoria adicionais nas subconsolidações;

(b) avaliar a adequação, integridade e exatidão dos ajustes e das reclassificações de consolidação (ver item A141);

(c) avaliar se os julgamentos feitos pela administração no processo de consolidação dão origem a indicadores de possível viés da administração; e

(d) responder aos riscos avaliados de distorção relevante devido a fraude decorrentes do processo de consolidação.

39. Se as informações financeiras de uma entidade ou unidade de negócios não tiverem sido preparadas de acordo com as mesmas políticas contábeis aplicadas às demonstrações contábeis do grupo, o auditor do grupo deve avaliar se ajustes apropriados foram feitos nas informações financeiras para fins de preparação e apresentação das demonstrações contábeis do grupo.

40. Se as demonstrações contábeis do grupo incluem as informações financeiras de uma entidade ou unidade de negócios com uma data de fechamento do relatório financeiro diferente daquela do grupo, o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade por avaliar se ajustes apropriados foram feitos nessas informações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos*

41. Quando o auditor do grupo envolve os auditores dos componentes no planejamento ou na execução de procedimentos de auditoria adicionais, o auditor do grupo deve se comunicar com o auditor do componente sobre assuntos que o auditor do grupo ou o auditor do componente determine serem relevantes para o planejamento das respostas aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo.

42. Áreas de maiores riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo ou riscos significativos identificados de acordo com a NBC TA 315, sobre os quais o auditor do componente determine que procedimentos de auditoria adicionais sejam realizados, o auditor do grupo deve avaliar a adequação do planejamento e da execução desses procedimentos de auditoria adicionais (ver item A142).

43. Sempre que os auditores dos componentes realizam procedimentos de auditoria adicionais no processo de consolidação, incluindo nas subconsolidações, o auditor do grupo deve determinar a natureza e a extensão da direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho (ver item A143).

44. O auditor do grupo deve determinar se as informações financeiras identificadas na comunicação do auditor do componente (vide item 45(a)) são as informações financeiras que são incorporadas nas demonstrações contábeis do grupo.

**Avaliação das Comunicações do Auditor do Componente e da Adequação de seu Trabalho**

45. O auditor do grupo deve solicitar que o auditor do componente comunique assuntos relevantes para a conclusão do auditor do grupo em relação à auditoria do grupo. Essas comunicações devem incluir: (ver item A144)

(a) a identificação das informações financeiras sobre as quais o auditor do componente deve executar procedimentos de auditoria;

(b) se o auditor do componente realizou o trabalho solicitado pelo auditor do grupo;

(c) se o auditor do componente cumpriu os requisitos éticos relevantes, incluindo aqueles relacionados à independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria do grupo;

(d) informações sobre os casos de descumprimento de leis ou regulamentos;

(e) distorções corrigidas e não corrigidas nas informações financeiras do componente identificadas pelo auditor do componente e que estejam acima do limite informado pelo auditor do grupo, de acordo com o item 36 (ver item A145);

(f) indicadores de possível viés da administração;

(g) descrição de quaisquer deficiências no sistema de controle interno identificadas em conexão com os procedimentos de auditoria realizados;

(h) fraude ou suspeita de fraude envolvendo a administração do componente, empregados com funções significativas no sistema de controle interno do grupo no componente ou outros, em que a fraude resultou em distorção relevante nas informações financeiras do componente;

(i) outros assuntos significativos que o auditor do componente comunicou ou espera comunicar à administração do componente ou aos responsáveis pela governança do componente;

(j) quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a auditoria do grupo ou que o auditor do componente determine que são apropriados para serem levados à atenção do auditor do grupo, incluindo exceções observadas nas representações por escrito solicitadas pelo auditor do componente à administração do componente; e

(k) as descobertas ou conclusões gerais do auditor do componente (ver item A146).

46. O auditor do grupo deve:

(a) discutir assuntos significativos resultantes das comunicações com o auditor do componente, incluindo aqueles de acordo com o item 45, com o auditor do componente, a administração do componente ou a administração do grupo, conforme apropriado; e

(b) avaliar se as comunicações com o auditor do componente são adequadas para os propósitos do auditor do grupo. Se essas comunicações não são adequadas para os propósitos do auditor do grupo, o auditor do grupo deve considerar as implicações para a auditoria do grupo (ver item A147).

47. O auditor do grupo deve determinar se, e em que extensão, é necessário revisar documentos de auditoria adicionais do auditor do componente. Para isso, o auditor do grupo deve considerar (ver itens A148 e A149):

(a) a natureza, época e extensão do trabalho realizado pelo auditor do componente;

(b) a competência e as capacidades do auditor do componente, conforme determinadas de acordo com o item 26(a); e

(c) a direção e supervisão do auditor do componente e revisão de seu trabalho.

48. Se o auditor do grupo conclui que o trabalho do auditor do componente não é adequado para as finalidades do auditor do grupo, o auditor do grupo deve determinar quais procedimentos de auditoria adicionais devem ser realizados e se devem ser executados por um auditor do componente ou pelo auditor do grupo.

**Eventos subsequentes**

49. Ao aplicar a NBC TA 560 - Eventos Subsequentes, o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade pela execução de procedimentos de auditoria e, conforme apropriado, solicitar que os auditores dos componentes realizem procedimentos planejados para identificar eventos que possam exigir ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis do grupo (ver item A150).

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos*

50. O auditor do grupo deve solicitar aos auditores dos componentes que notifiquem o auditor do grupo caso eles tenham conhecimento de eventos subsequentes que possam exigir ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis do grupo (ver item A150).

**Avaliação da Suficiência e Adequação da Evidência de Auditoria Obtida**

51. Ao aplicar a NBC TA 330, o auditor do grupo deve concluir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente dos procedimentos de auditoria realizados, incluindo o trabalho realizado pelos auditores dos componentes, como base para a opinião de auditoria do grupo (ver itens A151 a A155).

52. O sócio do trabalho do grupo deve avaliar o efeito na opinião de auditoria do grupo de quaisquer distorções não corrigidas (quer sejam identificadas pelo auditor do grupo ou comunicadas pelos auditores dos componentes) e de quaisquer casos em que não tenha sido possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item A156).

**Relatório do Auditor**

53. O relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do grupo não deve fazer referência a um auditor do componente, a menos que a inclusão dessa referência seja exigida por lei ou regulamento. Se tal referência for exigida por lei ou regulamento, o relatório do auditor deve indicar que a referência não diminui a responsabilidade do sócio do trabalho do grupo ou da firma do sócio do trabalho do grupo pela opinião de auditoria do grupo (ver itens A157 a A158).

**Comunicação com a Administração do Grupo e com os Responsáveis pela Governança do Grupo**

*Comunicação com a Administração do Grupo*

54. O auditor do grupo deve comunicar à administração do grupo uma visão geral do escopo e da época planejados para a auditoria, incluindo uma visão geral do trabalho a ser realizado nos componentes do grupo (ver item A159).

55. Se um caso de fraude foi identificado pelo auditor do grupo ou levado à sua atenção por um auditor do componente (vide item 45(h)), ou se informações indiquem que pode haver fraude, o auditor do grupo deve comunicar isso em tempo hábil ao nível apropriado da administração do grupo, a fim de informar aqueles com responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraudes sobre assuntos relevantes para as suas responsabilidades (ver item A160).

56. Por força de estatuto, regulamento ou outras razões, um auditor do componente pode ter que expressar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis de uma entidade ou unidade de negócios que faz parte do grupo. Nesse caso, o auditor do grupo deve solicitar que a administração do grupo informe a administração da entidade ou unidade de negócios sobre qualquer assunto do qual o auditor do grupo tenha conhecimento que possa ser significativo para as demonstrações contábeis da entidade ou unidade de negócios, mas sobre a qual a administração da entidade ou unidade de negócios pode não estar ciente. Se a administração do grupo se recusar a comunicar o assunto à administração da entidade ou unidade de negócios, o auditor do grupo deve discutir o assunto com os responsáveis pela governança do grupo. Se o assunto não for resolvido, o auditor do grupo, sujeito a considerações legais e profissionais de confidencialidade, deve considerar se deve aconselhar o auditor do componente a não emitir o relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis da entidade ou unidade de negócios até que o assunto seja solucionado (ver itens A161 e A162).

*Comunicação com os Responsáveis pela Governança do Grupo*

57. O auditor do grupo deve comunicar os seguintes assuntos aos responsáveis pela governança do grupo, além daqueles exigidos pela NBC TA 260 - Comunicação com os Responsáveis pela Governança e outras Normas (vide item A163):

(a) uma visão geral do trabalho a ser realizado nos componentes do grupo e a natureza do envolvimento planejado do auditor do grupo no trabalho a ser realizado pelos auditores dos componentes (vide item A164);

(b) casos em que a revisão pelo auditor do grupo do trabalho de um auditor do componente levantou uma preocupação sobre a qualidade do trabalho desse auditor do componente e a forma como o auditor do grupo abordou essa preocupação;

(c) quaisquer limitações no escopo de auditoria do grupo, por exemplo, assuntos significativos relacionados a restrições de acesso a pessoas ou informações;

(d) fraude ou suspeita de fraude envolvendo a administração do grupo, a administração do componente, empregados com funções significativas no sistema de controle interno do grupo ou outros, em que a fraude resultou em distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo.

*Comunicação de Deficiências Identificadas no Controle Interno*

58. Ao aplicar a NBC TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno, o auditor do grupo deve determinar se quaisquer deficiências identificadas no sistema de controle interno do grupo devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança do grupo ou à administração do grupo. Ao fazer essa determinação, o auditor do grupo deve considerar deficiências no controle interno que foram identificadas pelos auditores dos componentes e comunicadas ao auditor do grupo, de acordo com o item 45(g) (vide item A165).

**Documentação**

59. De acordo com a NBC TA 230, a documentação de auditoria para um trabalho de auditoria de grupo deve ser suficiente para permitir que um auditor experiente, sem envolvimento anterior com a auditoria, entenda a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria realizados, a evidência obtida e as conclusões alcançadas em relação a assuntos significativos que surgiram durante a auditoria do grupo. Ao aplicar a NBC TA 230 - Documentação de Auditoria, o auditor do grupo deve incluir na documentação de auditoria (ver itens A166 a A169 e A179 a A182):

(a) assuntos significativos relacionados a restrições de acesso a pessoas ou informações dentro do grupo que foram considerados antes da decisão de aceitar ou continuar o trabalho, ou que surgiram após a aceitação ou continuação, e como esses assuntos foram abordados.

(b) a base para a determinação dos componentes pelo auditor do grupo para fins de planejamento e execução da auditoria do grupo. (vide item A170)

(c) a base para a determinação da materialidade do desempenho do componente e o limite para a comunicação de distorções nas informações financeiras dos componentes ao auditor do grupo.

(d) a base para o auditor do grupo determinar se os auditores dos componentes têm a competência e as capacidades apropriadas, incluindo tempo suficiente, para executar os procedimentos de auditoria atribuídos nos componentes. (vide item A171)

(e) os elementos-chave do entendimento do sistema de controle interno do grupo, de acordo com o item 30(c);

(f) a natureza, época e extensão da direção e supervisão dos auditores dos componentes e revisão de seu trabalho pelo auditor do grupo, incluindo, se aplicável, a revisão da documentação de auditoria adicional do auditor do componente pelo auditor do grupo, de acordo com o item 47. (vide itens A172 a A178)

(g) assuntos relacionados a comunicações com os auditores dos componentes, incluindo:

(i) assuntos, se houver, relacionados a fraudes, partes relacionadas ou continuidade operacional, comunicados de acordo com o item 32;

(ii) assuntos relevantes para a conclusão do auditor do grupo com relação à auditoria do grupo, de acordo com o item 45, incluindo a forma como o auditor do grupo abordou assuntos significativos discutidos com os auditores dos componentes, a administração do componente ou a administração do grupo.

(h) a avaliação e a resposta do auditor do grupo com relação a descobertas ou conclusões dos auditores dos componentes sobre assuntos que poderiam ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis do grupo.

A alteração desta norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se às auditorias de demonstrações contábeis iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2024.

Brasília, XX de XXXX de 2023.

CONTADOR AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR

Presidente

Ata CFC nº 1.0XX.

**Aplicação e outros materiais explicativos**

**Escopo desta norma (Ref.: itens 1 e 2)**

A1. Esta norma também trata das considerações especiais para o sócio do trabalho do grupo ou o auditor do grupo, se aplicável, na aplicação dos requisitos e orientações na NBC TA 220, incluindo a direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho.

A2. A NBC PA 01 - Gestão de Qualidade para Firmas de Auditores Independentes aborda os trabalhos em que uma revisão da qualidade do trabalho é necessária. A NBC PA 02 – Revisão de Qualidade do Trabalho trata da nomeação e elegibilidade do revisor de qualidade do trabalho e de suas responsabilidades relacionadas à execução e documentação da revisão da qualidade do trabalho, incluindo para uma auditoria de grupo.

A3. Uma entidade ou unidade de negócios de um grupo também pode preparar as suas próprias demonstrações contábeis de grupo que incorpore as informações financeiras dessas entidades ou unidades de negócios (isto é, um subgrupo). Esta norma aplica-se a uma auditoria de demonstrações contábeis de grupo desses subgrupos executada para fins estatutários e regulatórios ou por outras razões.

A4. Uma única entidade legal pode ser organizada com mais de uma unidade de negócios, por exemplo, uma empresa com operações em diversas localidades, como um banco com múltiplas agências. Quando essas unidades de negócios têm características como locais diferentes, administração separada ou sistemas de informação separados (incluindo um razão geral separado) e as informações financeiras são agregadas para preparar as demonstrações contábeis da única entidade legal, essas demonstrações contábeis atendem à definição de demonstrações contábeis de grupo, uma vez que incluem as informações financeiras de mais de uma entidade ou unidade de negócios por meio de um processo de consolidação.

A5. Em alguns casos, uma única entidade legal pode configurar o seu sistema de informação para obter informações financeiras de mais de um produto ou linha de serviço para fins de divulgação legal ou regulatória ou outras razões administrativas. Nessas circunstâncias, as demonstrações contábeis da entidade não são demonstrações contábeis de grupo, pois não há agregação das informações financeiras de mais de uma entidade ou unidade de negócios por meio de um processo de consolidação. Além disso, obter informações separadas (por exemplo, em uma razão auxiliar) para fins legais ou regulatórios de relatório ou outras razões administrativas não cria entidades ou unidades de negócios separadas (por exemplo, divisões) para fins desta Norma.

*Grupos e Componentes (Ref.: item 4–5)*

A6. O sistema de informação do grupo, incluindo seu processo de relatório financeiro, pode ou não estar em linha com a estrutura organizacional do grupo. Por exemplo, um grupo pode ser organizado de acordo com a sua estrutura legal, mas o seu sistema de informação pode ser organizado por função, processo, produto ou serviço (ou por grupos de produtos ou serviços) ou locais geográficos para fins de administração ou de relatório.

A7. De acordo com o entendimento da estrutura organizacional e do sistema de informação do grupo, o auditor do grupo pode determinar que as informações financeiras de certas entidades ou unidades de negócios podem ser consideradas em conjunto para fins de planejamento e execução dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, um grupo pode ter três entidades legais com características comerciais similares operando na mesma localização geográfica, sob a mesma administração e que utilizam um sistema comum de controle interno, incluindo o sistema de informação. Nessas circunstâncias, o auditor do grupo pode decidir tratar essas três entidades legais como um componente.

A8. Um grupo pode centralizar as atividades ou os processos que são aplicáveis a mais de uma entidade ou unidade de negócios dentro do grupo, por exemplo, por meio do uso de um centro de serviços compartilhados. Se essas atividades centralizadas são relevantes para o processo de relatório financeiro do grupo, o auditor do grupo pode determinar que o centro de serviços compartilhados é um componente.

A9. Outra consideração que pode ser relevante para a determinação de componentes pelo auditor do grupo é a forma como a administração determinou os segmentos operacionais de acordo com os requisitos de divulgação da estrutura de relatório financeiro aplicável (vide, por exemplo, a IFRS 8 – Segmentos Operacionais).

*Envolvimento dos Auditores dos Componentes (Ref.: itens 7 e 8)*

A10. Os auditores dos componentes podem executar uma auditoria das demonstrações contábeis de um componente seja para fins estatutários e regulatórios ou por outras razões, particularmente quando um componente é uma entidade legal. Quando um auditor do componente também está realizando ou concluiu uma auditoria das demonstrações contábeis do componente, o auditor do grupo pode utilizar o trabalho de auditoria realizado nas demonstrações contábeis do componente, desde que o auditor do grupo conclua que esse trabalho é apropriado para as finalidades da auditoria do grupo. Adicionalmente, os auditores dos componentes podem adaptar o trabalho realizado na auditoria das demonstrações contábeis do componente, de forma que também atendam às necessidades do auditor do grupo. Em qualquer caso, os requisitos desta norma são aplicáveis, incluindo aqueles referentes à direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho.

A11. De acordo com o item 30(b) da NBC TA 220, o sócio do trabalho deve determinar se a abordagem para a direção, supervisão e revisão atendem à natureza e às circunstâncias do trabalho de auditoria. O item A76 apresenta exemplos de diferentes formas em que o sócio do trabalho do grupo pode assumir a responsabilidade pela direção e supervisão dos auditores dos componentes e pela revisão de seu trabalho, e pode ser útil em circunstâncias em que o auditor do grupo planeja utilizar o trabalho de auditoria de demonstrações contábeis dos componentes que já tenha sido concluído.

A12. Como explicado no item A45 da NBC TA 200, o risco de detecção refere-se à natureza, época e extensão dos procedimentos do auditor que são determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. O risco de detecção é uma função não só da eficiência de um procedimento de auditoria, mas também da aplicação desse procedimento pelo auditor. Portanto, o risco de detecção é influenciado por questões como o planejamento adequado, a atribuição de recursos adequados ao trabalho, o exercício de ceticismo profissional e a supervisão e revisão do trabalho de auditoria realizado.

A13. O risco de detecção é um conceito mais amplo do que o risco de agregação, conforme descrito nos itens 14(a) e A19. Em uma auditoria de grupo, pode haver uma probabilidade maior de que o agregado de distorções não corrigidas e não detectadas possa exceder a materialidade das demonstrações contábeis do grupo como um todo, pois os procedimentos de auditoria podem ser realizados separadamente nas informações financeiras dos componentes em todo o grupo. Dessa forma, a materialidade de desempenho do componente é definida pelo auditor do grupo para reduzir o risco de agregação a um nível adequadamente baixo.

*Ceticismo Profissional (Ref.: item 9)*

A14. Os itens A34 a A36 da NBC TA 220 fornecem exemplos dos impedimentos ao exercício do ceticismo profissional no nível do trabalho, incluindo vieses inconscientes do auditor que podem impedir o exercício do ceticismo profissional ao planejar e executar procedimentos de auditoria e ao avaliar a evidência de auditoria. A NBC TA 220 também fornece possíveis ações que a equipe de trabalho pode tomar para mitigar impedimentos ao exercício do ceticismo profissional no nível do trabalho.

A15. Os requisitos e o material de aplicação relevante no item A238 da NBC TA 315, no item A11 da NBC TA 540 - Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas e em outras normas abordam o exercício do ceticismo profissional e incluem exemplos de como a documentação pode ajudar a fornecer evidência do exercício de ceticismo profissional pelo auditor.

A16. Todos os membros da equipe de trabalho são obrigados a exercer ceticismo profissional durante a auditoria do grupo. A direção e supervisão pelo auditor do grupo dos membros da equipe de trabalho, incluindo auditores dos componentes, e a revisão de seu trabalho podem informar ao auditor do grupo se a equipe de trabalho exerceu o ceticismo profissional de forma adequada.

A17. O exercício do ceticismo profissional em uma auditoria de grupo pode ser afetado por assuntos como:

• Os auditores dos componentes em diferentes locais podem estar sujeitos a diversas influências culturais, o que pode afetar a natureza dos vieses a que estão sujeitos.

• A estrutura complexa de alguns grupos pode introduzir fatores que dão origem a uma maior suscetibilidade aos riscos de distorção relevante. Além disso, uma estrutura organizacional excessivamente complexa pode ser um fator de risco de fraude de acordo com Anexo I da NBC TA 240 e, portanto, pode exigir tempo ou conhecimentos adicionais para entender o objeto social e as atividades de determinadas entidades ou unidades de negócios.

• A natureza e extensão de transações entre empresas do grupo (por exemplo, transações que envolvem várias entidades e unidades de negócios dentro do grupo ou várias partes relacionadas), fluxos de caixa ou acordos de preço de transferência podem dar origem a complexidades adicionais. Em alguns casos, esses assuntos também podem dar origem a fatores de risco de fraude.

• Quando a auditoria do grupo está sujeita a prazos curtos para a entrega do relatório impostos pela administração do grupo, isso pode exercer pressão sobre os membros da equipe de trabalho ao concluir o trabalho designado. Nessas circunstâncias, é possível que a equipe de trabalho leve mais tempo para questionar adequadamente as premissas da administração, fazer julgamentos adequados ou revisar adequadamente o trabalho de auditoria realizado.

A18. O exercício de ceticismo profissional pelo auditor do grupo inclui permanecer alerta para informações inconsistentes dos auditores dos componentes, da administração dos componentes e da administração do grupo sobre assuntos que possam ser significativos para as demonstrações contábeis do grupo.

**Definições**

*Risco de Agregação (Ref.: item 14(a))*

A19. O risco de agregação existe em todas as auditorias de demonstrações contábeis, mas é particularmente importante entender e abordar esse risco em uma auditoria de grupo, pois existe uma maior probabilidade de que os procedimentos de auditoria sejam realizados em classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que são desagregadas entre componentes. Em geral, o risco de agregação aumenta à medida que o número de componentes aumenta, e nos casos em que os procedimentos de auditoria são executados separadamente, seja pelos auditores dos componentes ou por outros membros da equipe de trabalho.

*Componente (Ref.: item 14(b))*

A20. O auditor do grupo utiliza julgamento profissional para determinar os componentes em que o trabalho de auditoria será realizado. O item A7 explica que as informações financeiras de certas entidades ou unidades de negócios podem ser consideradas em conjunto para fins de planejamento e execução de procedimentos de auditoria. No entanto, a responsabilidade do auditor do grupo pela identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo abrange todas as entidades e unidades de negócios cujas informações financeiras sejam incluídas nas demonstrações contábeis do grupo.

*Auditor do Componente (Ref.: item 14(c))*

A21. As referências nesta norma à equipe de trabalho incluem o auditor do grupo e os auditores dos componentes. Os auditores dos componentes podem ser de uma firma da rede, de uma firma que não faça parte da rede ou da firma do auditor do grupo (por exemplo, de outro escritório da firma do auditor do grupo).

A22. Em algumas circunstâncias, o auditor do grupo pode realizar testes centralizados em classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, ou pode executar procedimentos de auditoria relacionados a um componente. Nessas circunstâncias, o auditor do grupo não é considerado um auditor de componente.

A23. De acordo com o item 24, o auditor do grupo deve solicitar ao auditor do componente que confirme que ele irá cooperar com o auditor do grupo, incluindo se o auditor do componente executará o trabalho solicitado pelo auditor do grupo. O item A58 fornece orientações para as circunstâncias em que o auditor do componente não é capaz de fornecer essa confirmação.

*Administração do Componente (Ref.: item 14(d))*

A24. A administração do componente refere-se à administração responsável pelas informações financeiras ou por outra atividade (por exemplo, processamento de transações em um centro de serviços compartilhados) em uma entidade ou unidade de negócios que faça parte do grupo. Quando o auditor do grupo considera as informações financeiras de certas entidades ou unidades de negócios em conjunto como um componente ou determina que um centro de serviços compartilhados é um componente (vide itens A7‒A8), a administração do componente refere-se à administração responsável pelas informações financeiras ou pelo processamento de transações sujeitas aos procedimentos de auditoria realizados em relação a esse componente. Em algumas circunstâncias, pode não haver uma administração separada do componente e a administração do grupo pode ser diretamente responsável pelas informações financeiras ou outras atividades do componente.

*Sócio do Trabalho do Grupo (Ref.: item 14(j))*

A25. Quando auditores conduzem em conjunto uma auditoria de grupo (*joint auditors*), os sócios do trabalho em conjunto e suas equipes de trabalho constituem coletivamente “o sócio do trabalho do grupo” e a “equipe de trabalho” para fins das normas de auditoria. Entretanto, esta norma não trata da relação entre auditores que atuam em conjunto ou do trabalho que um desses auditores executa em relação ao trabalho do outro auditor para fins da auditoria do grupo.

*Demonstrações contábeis do Grupo (Ref.: itens 2 e 14(k))*

A26. Os requisitos para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis do grupo podem ser especificados na estrutura de relatório financeiro aplicável, o que pode, portanto, afetar a determinação das informações financeiras de entidades ou unidades de negócios a serem incluídas nas demonstrações contábeis do grupo. Por exemplo, algumas estruturas exigem a preparação de demonstrações contábeis consolidadas quando uma entidade (uma controladora) controla uma ou mais outras entidades (por exemplo, subsidiárias) por meio de participação societária majoritária ou outros meios. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro aplicável inclui requisitos separados para, ou pode, de outro modo, permitir a apresentação de demonstrações contábeis combinadas. Exemplos de circunstâncias em que a apresentação de demonstrações contábeis combinadas pode ser permitida incluem entidades que não têm controladora, mas que estão sob controle comum ou entidades sob administração comum.

A27. O termo “processo de consolidação” utilizado nesta norma não tem o propósito de ter o mesmo significado que “consolidação” ou “demonstrações contábeis consolidadas”, conforme definido ou descrito nas estruturas de relatório financeiro. Em vez disso, o termo “processo de consolidação” refere-se mais amplamente ao processo utilizado para preparar as demonstrações contábeis de grupo.

A28. Os aspectos detalhados do processo de consolidação variam de um grupo para outro, dependendo da estrutura do grupo e do sistema de informação, incluindo o processo de relatório financeiro. Entretanto, um processo de consolidação envolve considerações como a eliminação de transações e saldos entre empresas do grupo e, quando aplicável, implicações de diferentes períodos de relatório para entidades ou unidades de negócios incluídas nas demonstrações contábeis do grupo.

**Responsabilidades da Liderança por Gerenciar e Alcançar a Qualidade em uma Auditoria de Grupo (Ref.: Itens 11 e 16)**

A29. Pode não ser possível ou prático para o sócio do trabalho do grupo tratar sozinho de todos os requisitos da NBC TA 220, particularmente quando a equipe de trabalho inclui um grande número de auditores dos componentes em vários locais. Ao gerenciar a qualidade no nível do trabalho, o item 15 da NBC TA 220 permite que o sócio do trabalho atribua o planejamento ou a execução de procedimentos, tarefas ou ações a outros membros da equipe de trabalho para que possam auxiliá-lo. Dessa forma, o sócio do trabalho do grupo pode atribuir procedimentos, tarefas ou ações a outros membros da equipe de trabalho, e esses membros também podem atribuir procedimentos, tarefas ou ações. Nessas circunstâncias, a NBC TA 220 requer que sócio do trabalho do grupo continue a assumir a responsabilidade geral por gerenciar e alcançar a qualidade no trabalho de auditoria de grupo.

A30. Políticas ou procedimentos estabelecidos pela firma ou que sejam requisitos comuns da rede ou serviços da rede (ver itens 48 a 52 da NBC PA 01) podem auxiliar o sócio do trabalho do grupo facilitando a comunicação entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes e apoiando a direção e supervisão pelo auditor do grupo desses auditores dos componentes e a revisão do seu trabalho.

A31. O item A28 da NBC TA 220 explica que uma cultura que demonstra um compromisso com a qualidade é moldada e reforçada pelos membros da equipe de trabalho à medida que demonstram comportamentos esperados ao executarem o trabalho. Ao abordar o requisito do item 16(a), o sócio do trabalho do grupo pode se comunicar diretamente com outros membros da equipe de trabalho (incluindo os auditores dos componentes) e reforçar essa comunicação por meio de conduta e ações pessoais (ou seja, liderar pelo exemplo).

**Aceitação e Continuação**

*Determinar se a Obtenção de Evidência de Auditoria Apropriada e Suficiente Pode Ser Razoavelmente Esperada (Ref.: itens 17 e 18)*

A32. Ao determinar se é razoável esperar que evidência de auditoria apropriada e suficiente possa ser obtida, o sócio do trabalho do grupo pode obter um entendimento de assuntos como:

• A estrutura do grupo, incluindo a estrutura jurídica e organizacional.

• Atividades significativas para o grupo, incluindo o setor e os ambientes regulatórios, econômicos e políticos em que essas atividades são realizadas.

• O uso de organizações de serviços.

• O uso de centros de serviço compartilhados.

• O processo de consolidação.

• Se o auditor do grupo:

o Terá acesso irrestrito aos responsáveis pela governança do grupo, à administração do grupo, aos responsáveis pela governança do componente, à administração do componente e às informações dos componentes, incluindo os componentes que são avaliados pelo método de equivalência patrimonial; e

o Será capaz de realizar o trabalho necessário nas informações financeiras dos componentes, quando aplicável.

• Se recursos suficientes e apropriados foram atribuídos ou serão disponibilizados.

A33. No caso de um trabalho de auditoria de grupo inicial, o auditor do grupo pode obter um entendimento dos assuntos no item A32 a partir de:

• Informações fornecidas pela administração do grupo;

• Comunicação com a administração do grupo;

• Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo; e

• Quando aplicável, comunicação com a administração dos componentes ou com o auditor predecessor.

A34. No caso de um trabalho recorrente, a capacidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente pode ser afetada por mudanças significativas, por exemplo:

• Na estrutura do grupo (por exemplo, aquisições, alienações, *joint ventures*, reorganizações ou mudanças na forma como o sistema de relatório financeiro do grupo é organizado).

• Nas atividades dos componentes que são significativas para o grupo.

* Na composição dos responsáveis pela governança do grupo, da administração do grupo ou do pessoal-chave da administração dos componentes para os quais se prevê que sejam realizados procedimentos de auditoria.

• No entendimento do auditor do grupo em relação à integridade e competência da administração do grupo ou dos componentes.

• Na estrutura de relatório financeiro aplicável.

A35. Pode haver complexidades adicionais ao obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em uma auditoria de grupo quando os componentes estão localizados em jurisdições diferentes daquela do auditor do grupo, devido a diferenças culturais e linguísticas, além de leis ou regulamentos diversos. Por exemplo, leis ou regulamentos podem impedir que o auditor do componente forneça documentação fora de sua jurisdição, ou guerras, instabilidade social ou surtos de doenças podem restringir o acesso do auditor do grupo à documentação de auditoria relevante do auditor do componente. O item A180 inclui possíveis formas de abordar essas situações.

A36. Restrições podem ser impostas após a aceitação do trabalho de auditoria do grupo pelo sócio do trabalho do grupo, que podem afetar a capacidade da equipe de trabalho de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Essas restrições podem incluir aquelas que afetam:

• O acesso do auditor do grupo às informações dos componentes, à administração ou aos responsáveis pela governança dos componentes ou aos auditores dos componentes, incluindo a documentação de auditoria relevante solicitada pelo auditor do grupo (vide itens 20 e 21); ou

• O trabalho a ser realizado nas informações financeiras dos componentes.

Os itens A45 e A46 explicam o possível efeito dessas restrições no relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do grupo.

*Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria (Ref.: item 19)*

A37. Os itens 9 e 10(d) da NBC TA 210 exigem que o auditor acorde os termos do trabalho de auditoria com a administração ou com os responsáveis pela governança, conforme apropriado. Os termos de contratação identificam a estrutura de relatório financeiro aplicável. Os seguintes assuntos adicionais podem ser incluídos nos termos de um trabalho de auditoria de grupo:

• As comunicações entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes devem ser irrestritas, na extensão permitida por leis ou regulamentos;

• Comunicações importantes entre os auditores do componente e os responsáveis pela governança do componente ou a administração do componente, incluindo comunicações sobre deficiências significativas nos controles internos, devem ser informadas ao auditor do grupo;

• As comunicações entre as autoridades regulatórias e as entidades ou unidades de negócios referentes a assuntos relacionados ao relatório financeiro que podem ser relevantes para a auditoria do grupo devem ser informadas ao auditor do grupo; e

• O auditor do grupo deve ter permissão para realizar trabalho, ou solicitar a um auditor do componente que realize trabalho, no componente.

*Restrições de Acesso a Informações ou Pessoas (Ref.: item 20–21)*

A38. As restrições de acesso a informações ou pessoas não eliminam a exigência de que o auditor do grupo obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente.

A39. O acesso a informações ou pessoas pode ser restrito por muitas razões, tais como restrições impostas pela administração do componente, leis ou regulamentos ou outras condições, por exemplo, guerra, instabilidade social ou surtos de doenças. O item A180 descreve como o auditor do grupo pode ser capaz de superar as restrições de acesso à documentação de auditoria do auditor do componente.

A40. Em algumas circunstâncias, o auditor do grupo pode ser capaz de superar as restrições de acesso a informações ou pessoas, por exemplo:

• Se o acesso à administração do componente ou aos responsáveis pela governança do componente é restrito, o auditor do grupo pode solicitar à administração do grupo ou aos responsáveis pela governança do grupo que o ajudem a remover a restrição ou, de outra forma, solicitar as informações diretamente à administração do grupo ou aos responsáveis pela governança do grupo.

• Se o grupo tem uma participação não controladora em uma entidade que é avaliada pelo método de equivalência patrimonial, o auditor do grupo pode determinar se existem disposições (por exemplo, nos termos de acordos de *joint venture* ou nos termos de outros contratos de investimento) relacionadas ao acesso do grupo às informações financeiras da entidade e solicitar à administração do grupo que exerça esses direitos.

• Se o grupo tem uma participação não controladora em uma entidade que é avaliada pelo método de equivalência patrimonial e tem representantes que façam parte da diretoria executiva ou que façam parte da diretoria responsável pela governança da entidade não controlada, o auditor do grupo pode consultá-los para saber se podem fornecer informações financeiras e outros dados disponíveis a eles nessas funções.

A41. Se o grupo tem uma participação não controladora em uma entidade que é avaliada pelo método de equivalência patrimonial e o acesso do auditor do grupo a informações ou pessoas na entidade é restrito, o auditor do grupo pode obter informações a serem utilizadas como evidência de auditoria sobre as informações financeiras da entidade, por exemplo:

• informações financeiras disponibilizadas pela administração do grupo, uma vez que a administração do grupo precisa obter informações financeiras da entidade não controlada para preparar as demonstrações contábeis do grupo; e

• informações disponíveis ao público, como demonstrações contábeis auditadas, documentos de divulgação pública ou preços cotados de instrumentos patrimoniais da entidade não controlada.

Trata-se de uma questão de julgamento profissional, particularmente considerando-se os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo e outras fontes de informação que possam corroborar ou de outra forma contribuir para a evidência de auditoria obtida, se o auditor puder obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 7(b) da NBC TA 330).

A42. Se o grupo tem uma participação não controladora em uma entidade que é avaliada pelo método da equivalência patrimonial e o acesso a informações ou pessoas na entidade é restrito, o auditor do grupo pode considerar se essas restrições são inconsistentes com as premissas da administração do grupo em relação à adequação do uso do método de equivalência patrimonial.

A43. Quando o auditor do grupo não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido a restrições de acesso a informações ou pessoas, o auditor do grupo pode:

• comunicar as restrições à firma do auditor do grupo para ajudá-lo a determinar um curso de ação apropriado. Por exemplo, a firma do auditor do grupo pode se comunicar com a administração do grupo sobre as restrições e incentivar a administração do grupo a se comunicar com os órgãos reguladores. Isso pode ser útil quando as restrições afetam múltiplas auditorias na jurisdição ou realizadas pela mesma firma, por exemplo, devido a guerra, instabilidade social ou surtos de doenças em uma economia importante.

• ser obrigado, por lei ou regulamento, a se comunicar com órgãos reguladores, autoridades de listagem ou outros órgãos sobre as restrições.

A44. As restrições de acesso podem ter outras implicações para a auditoria do grupo. Por exemplo, se as restrições são impostas pela administração do grupo, o auditor do grupo pode ter que reconsiderar a confiabilidade das respostas da administração do grupo em relação às indagações do auditor do grupo e se as restrições colocam em dúvida a integridade da administração do grupo.

*Efeito das Restrições de Acesso a Informações ou Pessoas no Relatório do Auditor sobre as Demonstrações contábeis do Grupo (Ref.: item 20–21)*

A45. A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente contém requisitos e orientações sobre como abordar situações em que o auditor do grupo não é capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. O Anexo 1 apresenta um exemplo de relatório do auditor que contém uma opinião de auditoria de grupo com ressalva baseada na incapacidade do auditor do grupo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação a um componente que é avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

*Lei ou Regulamento que Proíbe o Sócio do Trabalho do Grupo de Recusar ou Retirar-se de um Trabalho (Ref.: item 20–21)*

A46. Leis e regulamentos podem proibir o sócio do trabalho do grupo de recusar ou retirar-se de um trabalho. Por exemplo, em algumas jurisdições, o auditor é nomeado por um período específico e não pode se retirar antes do fim desse período. Além disso, no setor público, a opção de recusar ou retirar-se de um trabalho pode não estar disponível para o auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público. Nessas circunstâncias, os requisitos desta norma ainda se aplicam à auditoria de grupo, e o efeito da incapacidade do auditor do grupo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente é abordado na NBC TA 705.

**Estratégia Geral de Auditoria do Grupo e Plano de Auditoria do Grupo**

*A Natureza Contínua e Iterativa do Planejamento e da Execução de uma Auditoria de Grupo (Ref.: item 22)*

A47. Como ilustrado no item A2 da NBC TA 300, o planejamento não é uma fase distinta de uma auditoria, mas, sim, um processo contínuo e iterativo que, em geral, inicia-se após (ou em conexão com) a finalização da auditoria anterior e segue até a conclusão do trabalho de auditoria atual. Por exemplo, devido a eventos inesperados, mudanças nas condições ou evidência de auditoria obtida da avaliação de riscos ou procedimentos de auditoria adicionais, o auditor do grupo pode ter que modificar a estratégia geral de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo, além da natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos de auditoria adicionais, com base na consideração revisada dos riscos avaliados. O auditor do grupo pode também alterar a determinação dos componentes em que devem ser efetuado o trabalho de auditoria, bem como a natureza, a época e a extensão do envolvimento dos auditores dos componentes. O item 10 da NBC TA 300 exige que o auditor atualize e altere a estratégia geral de auditoria e o plano de auditoria, conforme necessário, durante a auditoria.

*Estabelecer a Estratégia Geral de Auditoria do Grupo e o Plano de Auditoria do Grupo (Ref.: item 22)*

A48. Em um trabalho inicial de auditoria de grupo, o auditor do grupo pode ter um entendimento preliminar do grupo e de seu ambiente, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controle interno da entidade com base nas informações obtidas da administração do grupo, dos responsáveis pela governança do grupo e, se aplicável, por meio de comunicação com a administração do componente ou com o auditor predecessor. Em um trabalho de auditoria de grupo recorrente, o entendimento preliminar do auditor do grupo pode ser obtido por meio de auditorias de períodos anteriores. Esse entendimento preliminar pode ajudar o auditor do grupo a desenvolver expectativas iniciais sobre as classes de transações, saldos contábeis e divulgações que possam ser significativas.

A49. O auditor do grupo também pode utilizar as informações obtidas durante o processo de aceitação e continuação do trabalho para estabelecer a estratégia geral de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo, por exemplo, em relação aos recursos necessários para realizar a auditoria do grupo.

A50. O processo de estabelecer a estratégia geral de auditoria do grupo, o plano de auditoria do grupo e as expectativas iniciais sobre as classes de transações, saldos contábeis e divulgações que possam ser significativas no nível das demonstrações contábeis do grupo pode ajudar o auditor do grupo a fazer uma determinação preliminar de assuntos como:

• se o trabalho de auditoria deve ser realizado de forma centralizada, nos componentes ou uma combinação das duas alternativas; e

• a natureza, época e extensão do trabalho de auditoria a ser realizado em relação às informações financeiras dos componentes (por exemplo, planejar e executar procedimentos de avaliação de riscos, procedimentos de auditoria adicionais ou uma combinação das duas alternativas).

*Componentes em que Deve Ser Efetuado Trabalho de Auditoria (Ref.: item 22(a))*

A51. A determinação dos componentes em que deve ser efetuado trabalho de auditoria é uma questão de julgamento profissional. As questões que podem influenciar a determinação do auditor do grupo incluem, por exemplo:

• A natureza de eventos ou condições que podem dar origem a riscos de distorção relevante no nível das afirmações das demonstrações contábeis do grupo que estão associados a um componente, por exemplo:

o entidades ou unidades de negócios recém-formadas ou adquiridas;

o entidades ou unidades de negócios em que tenham ocorrido alterações significativas;

o transações significativas com partes relacionadas;

o transações significativas realizadas fora do curso normal dos negócios; e

o flutuações anormais identificadas por procedimentos analíticos realizados no nível do grupo, de acordo com o item 14(b) da NBC TA 315.

• A desagregação de classes significativas de transações, saldos contábeis e divulgações em componentes, nas demonstrações contábeis do grupo, considerando o tamanho e a natureza de ativos, passivos e transações no local ou unidade de negócios em relação às demonstrações contábeis do grupo.

• Se a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente é esperada para todas as classes significativas de transações, saldos contábeis e divulgações nas demonstrações contábeis do grupo a partir de trabalho de auditoria planejado com base nas informações financeiras dos componentes identificados.

• A natureza e a extensão das distorções ou deficiências de controle identificadas em um componente em auditorias de períodos anteriores.

• A natureza e a extensão de controles comuns em todo o grupo e se, em caso afirmativo, como o grupo centraliza as atividades relevantes para o relatório financeiro.

*Recursos (Ref.: item 22(b))*

A52. Assuntos que influenciam a determinação pelo auditor do grupo dos recursos necessários para a realização da auditoria do grupo e a natureza, época e extensão do envolvimento dos auditores dos componentes são uma questão de julgamento profissional e podem incluir, por exemplo:

• O entendimento do grupo, dos componentes dentro do grupo em que o trabalho de auditoria deve ser realizado e se deve ser realizado de forma centralizada, em componentes ou uma combinação dessas alternativas.

• O conhecimento e a experiência da equipe de trabalho. Por exemplo, os auditores dos componentes podem ter maior experiência e um conhecimento mais aprofundado do que o auditor do grupo sobre os setores locais em que os componentes operam, leis ou regulamentos locais, práticas comerciais, idioma e cultura. Além disso, pode ser necessário o envolvimento de especialistas do auditor em questões complexas.

• As expectativas iniciais sobre os potenciais riscos de distorção relevante.

• A quantidade ou localização dos recursos a serem alocados a áreas de auditoria específicas. Por exemplo, a extensão em que os componentes estão dispersos em vários locais pode afetar a necessidade de envolver auditores dos componentes em locais específicos.

• Acordos de acesso. Por exemplo, quando o acesso do auditor do grupo a um componente em uma determinada jurisdição é restrito, o envolvimento de auditores dos componentes pode ser necessário.

• A natureza das atividades dos componentes, incluindo sua complexidade ou especialização de operações.

• O sistema de controle interno do grupo, incluindo o sistema de informação em vigor, e seu grau de centralização. Por exemplo, o envolvimento dos auditores dos componentes pode ser mais provável quando o sistema de controle interno é descentralizado.

• Experiência anterior com o auditor do componente.

A53. Os auditores dos componentes podem ser envolvidos em diferentes fases de uma auditoria, por exemplo, os auditores dos componentes podem planejar ou executar:

• procedimentos de avaliação de riscos; e

• procedimentos para responder aos riscos avaliados de distorção relevante.

A54. A natureza, época e extensão em que os auditores dos componentes devem ser envolvidos dependem de fatos e circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo. Em geral, os auditores dos componentes são envolvidos em todas as fases da auditoria, mas o auditor do grupo pode decidir envolver os auditores dos componentes apenas em uma determinada fase. Quando o auditor do grupo não pretende envolver auditores dos componentes nos procedimentos de avaliação de riscos, o auditor do grupo ainda pode discutir com os auditores dos componentes se houve mudanças significativas no negócio ou no sistema de controle interno do componente que possam ter um efeito nos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo.

A55. O item 5 da NBC TA 300 exige que o sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe de trabalho sejam envolvidos no planejamento da auditoria. Quando os auditores dos componentes são envolvidos, uma ou mais pessoas da equipe do auditor do componente podem ser membros-chave da equipe de trabalho e, portanto, serem envolvidas no planejamento da auditoria do grupo. O envolvimento dos auditores dos componentes no planejamento da auditoria é baseado na sua experiência e percepções, aumentando, assim, a eficácia e eficiência do processo de planejamento. O sócio do trabalho do grupo utiliza julgamento profissional ao determinar quais auditores dos componentes devem se envolvidos no planejamento da auditoria. Essa decisão pode ser afetada pela natureza, época e extensão em que se espera que os auditores dos componentes sejam envolvidos no planejamento e na execução de procedimentos de avaliação de riscos ou procedimentos de auditoria adicionais.

A56. Conforme descrito no item A74 da NBC PA 01, pode haver circunstâncias em que os honorários cotados para um trabalho não sejam suficientes, devido às circunstâncias e à natureza do trabalho, e podem reduzir a capacidade da firma de realizar o trabalho de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais ou regulatórios aplicáveis. O nível dos honorários, incluindo a sua alocação aos auditores dos componentes, e a extensão em que se relacionam aos recursos necessários podem ser uma consideração especial para os trabalhos de auditoria do grupo. Por exemplo, em uma auditoria de grupo, as prioridades financeiras e operacionais da firma podem restringir a determinação dos componentes em que o trabalho de auditoria será realizado, bem como dos recursos necessários, incluindo o envolvimento dos auditores dos componentes. Nessas circunstâncias, essas restrições não restringem a responsabilidade do sócio do trabalho do grupo por atingir qualidade no nível do trabalho ou a exigência de que o auditor do grupo obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente como base para a opinião de auditoria do grupo.

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos*

Envolvimento Suficiente e Apropriado no Trabalho do Auditor do Componente (Ref.: item 23–24)

A57. Ao avaliar se o auditor do grupo poderá ter envolvimento suficiente e apropriado no trabalho do auditor do componente, o auditor do grupo pode obter um entendimento de se o auditor do componente está sujeito a quaisquer restrições que limitem a comunicação com o auditor do grupo, incluindo no que diz respeito ao compartilhamento da documentação de auditoria com o auditor do grupo. O auditor do grupo também pode obter um entendimento sobre se a evidência de auditoria relacionada a componentes localizados em uma jurisdição diferente pode estar em um idioma diferente e pode precisar ser traduzida para utilização pelo auditor do grupo.

A58. Se o auditor do componente não puder cooperar com o auditor do grupo, o auditor do grupo pode:

• solicitar que o auditor do componente forneça a respectiva justificativa;

• ser capaz de tomar medidas apropriadas para abordar a questão, inclusive ajustando a natureza do trabalho a ser realizado. Alternativamente, de acordo com o item 27, o auditor do grupo pode precisar obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação ao trabalho a ser realizado no componente sem o envolvimento do auditor do componente.

Requisitos Éticos Relevantes, Incluindo Aqueles Relacionados à Independência (Ref.: item 25)

A59. Ao realizar trabalho em um componente para um trabalho de auditoria de grupo, o auditor do componente está sujeito a requisitos éticos, incluindo aqueles relacionados à independência, que são relevantes para o trabalho de auditoria do grupo. Esses requisitos podem ser diferentes ou complementares àqueles aplicáveis ao auditor do componente na execução de uma auditoria das demonstrações contábeis de uma entidade ou unidade de negócios que faça parte do grupo para fins estatutários e regulatórios ou por outras razões na jurisdição do auditor do componente.

A60. Ao informar os auditores dos componentes sobre os requisitos éticos relevantes, o auditor do grupo pode considerar se são necessárias informações adicionais ou treinamento para os auditores dos componentes em relação às disposições dos requisitos éticos relevantes para o trabalho de auditoria do grupo.

Recursos do Trabalho (Ref.: item 26)

A61. O item 25 da NBC TA 220 requer que o sócio do trabalho determine que recursos suficientes e apropriados para a execução do trabalho sejam atribuídos ou disponibilizados à equipe de trabalho em tempo hábil. Quando não são disponibilizados recursos suficientes ou apropriados em relação ao trabalho a ser realizado por um auditor do componente, o sócio do trabalho do grupo pode discutir o assunto com o auditor do componente, a administração do grupo ou a firma do auditor do grupo e pode, posteriormente, solicitar ao auditor do componente ou à firma do auditor do grupo que disponibilize recursos suficientes e apropriados.

Competência e capacidades dos auditores dos componentes

A62. O item A71 da NBC TA 220 fornece orientação sobre assuntos que o sócio do trabalho pode levar em consideração ao determinar a competência e as capacidades da equipe de trabalho. Essa determinação é particularmente importante em uma auditoria de grupo quando a equipe de trabalho inclui auditores de componentes. O item A24 da NBC TA 220 indica que as políticas ou os procedimentos da firma podem exigir que a firma ou o sócio do trabalho adotem medidas diferentes daquelas aplicáveis ao pessoal, ao obter um entendimento sobre se um auditor do componente de outra firma tem a competência e as capacidades apropriadas para realizar o trabalho de auditoria.

A63. Determinar se os auditores dos componentes têm a competência e as capacidades apropriadas é uma questão de julgamento profissional e é influenciada pela natureza e pelas circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo. Essa determinação influencia a natureza, época e extensão da direção e supervisão do auditor do componente e a revisão de seu trabalho pelo sócio do trabalho do grupo.

A64. Ao determinar se os auditores dos componentes têm competência e capacidades apropriadas para executar os procedimentos de auditoria atribuídos no componente, o sócio do trabalho do grupo pode considerar questões como:

• experiência anterior com ou conhecimento sobre o auditor do componente;

• as habilidades especializadas do auditor do componente (por exemplo, conhecimentos específicos do setor);

• o grau em que o auditor do grupo e o auditor do componente estão sujeitos a um sistema comum de gestão da qualidade, por exemplo, se o auditor do grupo e um auditor do componente:

o utilizam recursos comuns para realizar o trabalho (por exemplo, metodologias de auditoria ou aplicativos de TI);

o compartilham políticas ou procedimentos comuns que afetam a execução do trabalho (por exemplo, direção, supervisão e revisão do trabalho ou consulta);

o estão sujeitos a atividades de monitoramento comuns; ou

o têm outros pontos em comum, incluindo liderança comum ou um ambiente cultural comum.

• A consistência ou similaridade de:

o leis ou regulamentos ou sistema jurídico;

o língua e cultura;

o formação e treinamento;

o supervisão profissional, disciplina e asseguração externa da qualidade; ou

o organizações e normas profissionais.

• Informações obtidas sobre o auditor do componente por meio de interações com a administração do componente, os responsáveis pela governança e outros membros do pessoal-chave, como auditores internos.

A65. Os procedimentos para determinar a competência e a capacidade do auditor do componente podem incluir, por exemplo:

• Avaliar as informações comunicadas pela firma do auditor do grupo ao auditor do grupo, incluindo:

o a comunicação contínua da firma referente ao monitoramento e à remediação, em circunstâncias em que o auditor do grupo e o auditor do componente são da mesma firma (ver item 47 da NBC PA 01);

o informações da rede sobre os resultados das atividades de monitoramento realizadas pela rede nas firmas da rede (ver item 51(b) da NBC PA 01); e

o informações obtidas de órgãos profissionais aos quais o auditor do componente pertence, das autoridades pelas quais o auditor do componente é licenciado ou de outros terceiros;

• Discutir os riscos avaliados de distorção relevante com o auditor do componente;

• Solicitar ao auditor do componente que confirme por escrito o seu entendimento dos assuntos mencionados no item 25;

• Discutir a competência e as capacidades do auditor do componente com colegas da firma do sócio do trabalho do grupo que trabalharam diretamente com o auditor do componente; e

• Obter relatórios de inspeção externa publicados.

A66. A firma do sócio do trabalho do grupo e o auditor do componente podem ser membros da mesma rede e estarem sujeitos a requisitos comuns da rede ou utilizarem serviços comuns da rede.59 Ao determinar se os auditores dos componentes têm a competência e as capacidades apropriadas para auxiliar no trabalho de auditoria do grupo, o sócio do trabalho do grupo pode também fazer uso desses requisitos da rede, por exemplo, aqueles que tratam de treinamento profissional ou recrutamento, ou que demandam o uso de metodologias de auditoria e ferramentas de implementação relacionadas (ver itens A19 e A175 da NBC PA 01).

De acordo com os itens 48 e 49 da NBC PA 01, a firma é responsável por planejar, implementar e operar seu sistema de gestão da qualidade, e a firma pode precisar adaptar ou complementar os requisitos da rede ou os serviços da rede para que sejam apropriados para uso em seu sistema de gestão da qualidade.

Uso do trabalho de um especialista do auditor

A67. O item 26 da NBC TA 220 exige que o sócio do trabalho determine se os membros da equipe de trabalho e quaisquer especialistas externos do auditor que não fazem parte da equipe de trabalho tenham, coletivamente, a competência e as capacidades apropriadas, incluindo tempo suficiente, para realizar o trabalho de auditoria. Se um especialista do auditor for utilizado por um auditor do componente, o sócio do trabalho do grupo pode ter que obter informações do auditor do componente. Por exemplo, o auditor do grupo pode discutir com o auditor do componente a avaliação do auditor do componente da competência e das capacidades do especialista do auditor.

Ferramentas e técnicas automatizadas

A68. Ao determinar se a equipe de trabalho tem a competência e as capacidades apropriadas, o sócio do trabalho do grupo pode levar em consideração questões como o conhecimento do auditor do componente na utilização de ferramentas e técnicas automatizadas. Por exemplo, conforme descrito no item A65 da NBC TA 220, quando o auditor do grupo requer que os auditores dos componentes utilizem ferramentas e técnicas automatizadas específicas ao realizar procedimentos de auditoria, o auditor do grupo pode comunicar aos auditores dos componentes que a utilização dessas ferramentas e técnicas automatizadas deve seguir as instruções do auditor do grupo.

Aplicação do Entendimento do Auditor do Grupo de um Auditor de Componente (Ref.: item 27)

A69. O item 17 da NBC TA 220 exige que o sócio do trabalho se responsabilize por outros membros da equipe de trabalho que foram informados dos requisitos éticos relevantes que são aplicáveis considerando a natureza e as circunstâncias do trabalho de auditoria e as políticas ou os procedimentos relacionados da firma. Isso inclui as políticas ou os procedimentos da firma que abordam circunstâncias que podem causar uma violação dos requisitos éticos relevantes, incluindo aqueles relacionados à independência, e as responsabilidades dos membros da equipe de trabalho ao terem ciência de violações. As políticas ou os procedimentos da firma também podem abordar violações dos requisitos de independência por parte dos auditores dos componentes e as medidas que o auditor do grupo pode adotar nessas circunstâncias, de acordo com os requisitos éticos relevantes. Além disso, os requisitos éticos, lei ou regulamento relevantes também podem especificar comunicações específicas aos responsáveis pela governança em circunstâncias em que tenham sido identificadas violações dos requisitos de independência (ver item A31 da NBC TA 260).

A70. Se houve uma violação por um auditor do componente dos requisitos éticos relevantes aplicáveis ao trabalho de auditoria do grupo, incluindo aqueles relacionados à independência, e a violação não foi satisfatoriamente resolvida de acordo com as disposições dos requisitos éticos relevantes, o auditor do grupo não pode utilizar o trabalho desse auditor do componente.

Execução do Trabalho (Ref.: item 28)

A72. O item 30 da NBC TA 220 exige que o sócio do trabalho determine que a natureza, época e extensão da direção, supervisão e revisão sejam planejadas e executadas de acordo com as políticas ou os procedimentos da firma, as normas profissionais e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis, e que atendam à natureza e às circunstâncias do trabalho de auditoria e aos recursos atribuídos ou disponibilizados à equipe de trabalho. Para uma auditoria de grupo, a abordagem de direção, supervisão e revisão geralmente incluirá uma combinação das políticas ou dos procedimentos da firma do auditor do grupo e respostas específicas ao trabalho de auditoria de grupo.

A73. Para uma auditoria de grupo, particularmente quando a equipe de trabalho inclui um grande número de auditores dos componentes que podem estar localizados em vários locais, o sócio do trabalho do grupo pode atribuir o planejamento ou a execução dos procedimentos, tarefas ou ações a outros membros da equipe de trabalho para ajudar o sócio do trabalho do grupo a cumprir a responsabilidade pela natureza, época e extensão da direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho (ver também item 11).

A74. Se os auditores dos componentes forem de uma firma diferente daquela do auditor do grupo, as políticas ou os procedimentos da firma podem ser diversos, ou poderão ser necessárias ações diferentes, respectivamente, em relação à natureza, época e extensão da direção e supervisão desses membros da equipe de trabalho e a revisão de seu trabalho. Em particular, as políticas ou os procedimentos da firma podem exigir que a firma ou o sócio do trabalho do grupo tomem medidas diferentes daquelas aplicáveis aos membros da equipe de trabalho da firma ou da rede (por exemplo, em relação à forma, ao conteúdo e à época das comunicações com os auditores dos componentes, incluindo o uso de instruções do auditor do grupo para os auditores dos componentes). A NBC TA 220 (itens A24 e A25) fornece exemplos de medidas que devem ser tomadas nessas circunstâncias.

A75. A natureza, época e extensão da direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho podem ser personalizadas com base na natureza e nas circunstâncias do trabalho e, por exemplo:

• Nos riscos avaliados de distorção relevante. Por exemplo, se o auditor do grupo tiver identificado um componente que inclui um risco significativo, pode ser apropriado aumentar a extensão da direção e supervisão do auditor do componente e realizar uma revisão mais detalhada da documentação de auditoria do auditor do componente.

• Na competência e nas capacidades dos auditores dos componentes que executam o trabalho de auditoria. Por exemplo, se o auditor do grupo não tiver experiência de trabalho anterior com um auditor do componente, o auditor do grupo pode fornecer instruções mais detalhadas, aumentar a frequência das discussões ou outras interações com o auditor do componente ou designar indivíduos mais experientes para supervisionar o auditor do componente enquanto o trabalho é realizado.

• Na localização dos membros da equipe de trabalho, incluindo a extensão em que os membros da equipe de trabalho se encontram dispersos em vários locais, incluindo quando centros de prestação de serviços são utilizados.

• No acesso à documentação de auditoria do auditor do componente. Por exemplo, quando uma lei ou um regulamento impedem que a documentação de auditoria do auditor do componente seja transferida para fora de sua jurisdição, o auditor do grupo poderá revisar a documentação de auditoria no local do auditor do componente ou remotamente por meio da utilização de tecnologia, quando não for proibido por lei ou regulamento (ver também itens A179 a A180).

A76. Existem diferentes formas como o sócio do trabalho do grupo pode assumir a responsabilidade pela direção e supervisão dos auditores dos componentes e pela revisão de seu trabalho, por exemplo:

• comunicações com os auditores dos componentes durante a auditoria do grupo, incluindo comunicações exigidas por esta NBC TA;

• reuniões ou teleconferências com os auditores dos componentes para discutir riscos identificados e avaliados, questões, constatações e conclusões;

• revisões da documentação de auditoria do auditor do componente efetuadas de forma presencial ou remota, quando permitidas por lei ou regulamento; e

• participação na reunião de fechamento e outras reuniões importantes entre os auditores dos componentes e a administração dos componentes.

A77. Ao aplicar a NBC TA 220 (ver itens 31 e A92 a A93), o sócio do trabalho do grupo deve revisar a documentação de auditoria em momentos apropriados durante o trabalho de auditoria, incluindo a documentação de auditoria relevante para a auditoria de grupo relacionada a:

• ssuntos significativos;

• julgamentos significativos, incluindo aqueles relativos a assuntos complexos ou contenciosos identificados durante o trabalho de auditoria, e as conclusões alcançadas; e

• outros assuntos que, no julgamento profissional do sócio do trabalho, são relevantes para as responsabilidades do sócio do trabalho.

A revisão dessa documentação de auditoria pelo sócio do trabalho do grupo ocorre frequentemente durante a auditoria de grupo, incluindo a revisão da documentação de auditoria do auditor do componente relevante (vide também item A148).

Comunicações com os Auditores dos Componentes (Ref.: item 29)

A78. Uma comunicação clara e tempestiva entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes sobre as suas respectivas responsabilidades, bem como um direcionamento claro para os auditores dos componentes sobre a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado e os assuntos que devem ser comunicados ao auditor do grupo, ajuda a estabelecer a base para uma comunicação bidirecional eficaz. Uma comunicação bidirecional eficaz entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes também ajuda a definir as expectativas para os auditores dos componentes e facilita a sua direção e supervisão pelo auditor do grupo, além da revisão de seu trabalho. Essa comunicação também proporciona uma oportunidade para o sócio do trabalho do grupo reforçar a necessidade de auditores dos componentes exercerem ceticismo profissional no trabalho realizado para fins da auditoria do grupo.

A79. Outros fatores que também podem contribuir para uma comunicação bidirecional eficaz incluem:

• clareza das instruções ao auditor do componente, especialmente quando o auditor do componente é de outra firma e pode não estar familiarizado com as políticas ou os procedimentos da firma do auditor do grupo.

• um entendimento mútuo de que o auditor do componente pode discutir o trabalho de auditoria que foi solicitado a executar, com base no conhecimento e entendimento do componente pelo auditor do componente.

• um entendimento mútuo dos assuntos relevantes e das ações esperadas decorrentes do processo de comunicação.

• forma de comunicação. Por exemplo, assuntos que requerem atenção tempestiva podem ser discutidos mais adequadamente em uma reunião em vez de pela troca de e-mails.

• um entendimento mútuo da(s) pessoa(s) do auditor do grupo e dos auditores dos componentes que tem (têm) a responsabilidade de gerir as comunicações relativas a assuntos específicos; e

• o processo para que o auditor do componente adote medidas e reporte os assuntos comunicados pelo auditor do grupo.

A80. As comunicações entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes dependem dos fatos e das circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo, incluindo a natureza e a extensão do envolvimento dos auditores dos componentes e o grau em que o auditor do grupo e os auditores dos componentes estão sujeitos a sistemas comuns de gestão da qualidade ou a requisitos comuns da rede ou serviços da rede.

Forma de comunicação

A81. A forma de comunicação entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes pode variar com base em fatores como a natureza do trabalho de auditoria que os auditores dos componentes foram solicitados a realizar, e em que medida as capacidades de comunicação estão integradas às ferramentas de auditoria utilizadas para a auditoria do grupo.

A82. A forma de comunicação também pode ser afetada por fatores como:

• a importância, a complexidade ou a urgência do assunto; e

• se o assunto foi ou se espera que seja comunicado à administração do grupo e aos responsáveis pela governança do grupo.

A83. A comunicação entre o auditor do grupo e o auditor do componente não precisa necessariamente ser por escrito. No entanto, as comunicações verbais do auditor do grupo com os auditores de componentes podem ser complementadas por uma comunicação por escrito, como um conjunto de instruções relativas ao trabalho a ser realizado, quando o auditor do grupo pretender dar especial atenção a determinados assuntos ou promover um entendimento mútuo sobre eles. Além disso, o auditor do grupo pode reunir-se com o auditor do componente para discutir assuntos significativos ou para revisar partes relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente.

A84. De acordo com o item 45, o auditor do grupo deve solicitar que o auditor do componente comunique assuntos relevantes para a conclusão do auditor do grupo relativos à auditoria do grupo. Como explicado no item A146, a forma e o conteúdo do relatório do auditor do componente são influenciados pela natureza e extensão do trabalho de auditoria que foi solicitado ao auditor do componente.

A85. Independentemente da forma de comunicação, aplicam-se os requisitos de documentação desta e de outras NBC TAs.

Época das comunicações

A86. A época apropriada das comunicações varia de acordo com as circunstâncias do trabalho. Circunstâncias relevantes podem incluir a natureza, época e extensão do trabalho a ser realizado pelo auditor do componente e as medidas que devem ser tomadas pelo auditor do componente. Por exemplo, as comunicações relativas a questões de planejamento podem muitas vezes ser realizadas no início do trabalho de auditoria e, para uma auditoria inicial do grupo, podem ser feitas como parte da aceitação dos termos do trabalho.

Não conformidade com leis e regulamentos (Ref.: item 25, 29)

A87. Ao aplicar a NBC TA 250 - Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, o sócio do trabalho do grupo pode tomar ciência de informações sobre a não conformidade ou a suspeita de não conformidade com leis ou regulamentos. Nessas circunstâncias, o sócio do trabalho do grupo pode ter a obrigação, conforme os requisitos éticos, leis ou regulamentos relevantes, de comunicar o assunto ao auditor do componente (ver, por exemplo, os itens R360.17 e R360.18 da NBC PG 300 - contadores que prestam serviços (contadores externos). A obrigação do sócio do trabalho do grupo de comunicar a não conformidade ou a suspeita de não conformidade pode abranger os auditores das demonstrações contábeis de entidades ou unidades de negócios para as quais uma auditoria é exigida por estatuto, regulamento ou por outro motivo, mas para as quais nenhum trabalho de auditoria é realizado para efeitos da auditoria do grupo.

**Entendimento do Grupo e de Seu Ambiente, da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável e do Sistema de Controle Interno do Grupo (Ref.: item 30)**

A88. Os itens 19 a 27 e A50 a A183 da NBC TA 315 contêm requisitos e orientações relacionados à responsabilidade do auditor de obter um entendimento da entidade e de seu ambiente, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controle interno da entidade. O Anexo 2 desta NBC TA fornece exemplos de assuntos relacionados a controle interno que podem ser úteis na obtenção de um entendimento do sistema de controle interno no contexto do ambiente de um grupo e amplia a forma como a NBC TA 315 deve ser aplicada a uma auditoria das demonstrações contábeis de um grupo.

A89. Um entendimento do grupo e de seu ambiente, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controle interno do grupo pode ser obtido por meio de comunicações com:

• a administração do grupo, a administração do componente ou outros indivíduos apropriados dentro da entidade, incluindo indivíduos dentro da função de auditoria interna (se houver essa função) e indivíduos que tenham conhecimento do sistema de controle interno do grupo, das políticas e práticas contábeis e do processo de consolidação;

• auditores dos componentes; ou

• auditores que executam uma auditoria das demonstrações contábeis de uma entidade ou unidade de negócios que faz parte do grupo para fins estatutários e regulatórios ou por outras razões.

A90. A obtenção de um entendimento do grupo, a identificação de riscos de distorção relevante e a avaliação do risco inerente e do risco de controle podem ser realizadas de diferentes maneiras, dependendo das técnicas ou metodologias de auditoria preferidas, e podem ser expressas de maneiras diferentes. Assim, nos casos em que os auditores dos componentes estiverem envolvidos no planejamento e na execução dos procedimentos de avaliação de riscos, o auditor do grupo pode informar a sua abordagem recomendada aos auditores dos componentes ou fornecer instruções.

*Discussão da Equipe de Trabalho (Ref.: item 30)*

A91. Ao aplicar o item 17 da NBC TA 315, o sócio do trabalho do grupo e outros membros-chave da equipe de trabalho devem discutir a adoção da estrutura de relatório financeiro aplicável e a suscetibilidade das demonstrações contábeis do grupo à distorção relevante. A determinação do sócio do trabalho do grupo de quais membros da equipe de trabalho devem ser incluídos na discussão e os tópicos a serem discutidos é afetada por assuntos como expectativas iniciais sobre os riscos de distorção relevante e a expectativa preliminar sobre o envolvimento de auditores dos componentes.

A92. A discussão oferece uma oportunidade para:

• Compartilhar conhecimento sobre os componentes e seus ambientes, incluindo quais atividades dos componentes são centralizadas.

• Trocar informações sobre os riscos de negócios dos componentes ou do grupo e como os fatores de risco inerentes podem afetar a suscetibilidade à distorção de classes de transações, saldos contábeis e divulgações.

• Trocar ideias sobre como e onde as demonstrações contábeis do grupo podem ser suscetíveis a distorção relevante devido a fraude ou erro. O item 16 da NBC TA 240 exige que a discussão da equipe de trabalho enfatize como e onde as demonstrações contábeis da entidade podem estar suscetíveis a distorção relevante devido à fraude, incluindo como a fraude pode ocorrer.

• Identificar políticas adotadas pela administração do grupo ou do componente que possam ser tendenciosas ou concebidas para gerenciar lucros que poderiam resultar em relatório financeiro fraudulento.

• Considerar fatores externos e internos conhecidos que afetam o grupo e possam: criar um incentivo ou pressão para que a administração do grupo, a administração de componentes ou outras partes cometam fraudes; proporcionar a oportunidade de cometer fraudes; ou indicar uma cultura ou ambiente que permite que a administração do grupo, a administração do componente ou outras partes considerem cometer fraudes.

• Considerar o risco de que a administração do grupo ou do componente possa burlar os controles.

• Discutir casos de fraude identificados ou informações que indiquem a existência de fraude.

• Identificar riscos de distorção relevante em componentes nos casos em que possam existir impedimentos ao exercício do ceticismo profissional.

• Considerar se são utilizadas políticas contábeis uniformes para preparar as informações financeiras dos componentes para as demonstrações contábeis do grupo e, em caso negativo, como as diferenças nas políticas contábeis são identificadas e ajustadas (quando exigido pela estrutura de relatório financeiro aplicável).

• Compartilhar informações sobre os riscos de distorção relevante das informações financeiras de um componente que possam ser aplicáveis mais amplamente a alguns ou a todos os outros componentes.

• Compartilhar informações que possam indicar não conformidade com leis ou regulamentos nacionais, por exemplo, pagamentos de subornos e práticas de preços de transferência inadequadas.

• Discutir eventos ou condições identificados pela administração do grupo, administração do componente ou equipe de trabalho que possam levantar dúvida significativa sobre a capacidade do grupo de continuar em operação.

• Discutir relações ou transações com partes relacionadas identificadas pela administração do grupo ou pela administração do componente e quaisquer outras partes relacionadas das quais a equipe de trabalho tenha conhecimento.

*O Grupo e Seu Ambiente (Ref.: item 30 (a))*

A93. Um entendimento da estrutura organizacional do grupo e do seu modelo de negócio pode permitir que o auditor do grupo compreenda questões como:

• A complexidade da estrutura do grupo. Um grupo pode ser mais complexo do que uma entidade única, uma vez que um grupo pode ter várias subsidiárias, divisões ou outras unidades de negócios, inclusive em vários locais. Além disso, a estrutura jurídica de um grupo pode ser diferente da estrutura operacional, por exemplo, para fins fiscais. Estruturas complexas frequentemente introduzem fatores que podem dar origem a uma maior suscetibilidade a distorções relevantes, por exemplo se o ágio, *joint ventures* ou entidades de propósito específico são contabilizados adequadamente e se foram feitas divulgações adequadas.

• Os locais geográficos das operações do grupo. Ter um grupo localizado em vários locais geográficos pode dar origem a uma maior suscetibilidade a distorções relevantes. Por exemplo, diferentes locais geográficos podem envolver diferentes idiomas, culturas e práticas comerciais.

• A estrutura e a complexidade do ambiente de TI do grupo. Um ambiente de TI complexo frequentemente introduz fatores que podem dar origem a uma maior suscetibilidade a distorções relevantes. Por exemplo, um grupo pode ter um ambiente de TI complexo por causa de múltiplos sistemas de TI que não estão integrados devido a aquisições ou fusões recentes. Portanto, pode ser especialmente importante obter um entendimento da complexidade da segurança do ambiente de TI, incluindo a vulnerabilidade dos aplicativos de TI, bases de dados e outros aspectos do ambiente de TI. Um grupo também pode usar um ou mais prestadores de serviços externos para aspectos de seu ambiente de TI.

• Fatores regulatórios relevantes, incluindo o ambiente regulatório. Diferentes leis ou regulamentos podem introduzir fatores que podem dar origem a uma maior suscetibilidade a distorções relevantes. Um grupo pode ter operações sujeitas a um alto nível de leis ou regulamentos complexos em várias jurisdições, ou entidades ou unidades de negócios no grupo que operam em vários setores e estejam sujeitas a diferentes tipos de leis ou regulamentos.

• A propriedade e as relações entre proprietários e outras pessoas ou entidades, incluindo partes relacionadas. Entender a propriedade e as relações pode ser mais complexo em um grupo que opera em várias jurisdições e quando há mudanças de propriedade por meio de formação, aquisição, alienação ou *joint venture*. Esses fatores podem dar origem a uma maior suscetibilidade a distorções relevantes.

A94. Obter um entendimento do grau em que as operações ou atividades do grupo são similares pode ajudar a identificar riscos similares de distorção relevante entre componentes e a planejar uma resposta adequada.

A95. Os resultados financeiros das entidades ou unidades de negócios são geralmente mensurados e revisados pela administração do grupo. Indagações à administração do grupo podem revelar que a administração do grupo confia em determinados indicadores-chave para avaliar o desempenho financeiro das entidades e unidades de negócios do grupo e adotar medidas. O entendimento dessas medidas de desempenho pode ajudar a identificar:

• Áreas em que existe uma maior suscetibilidade a distorções relevantes (por exemplo, devido a pressões sobre a administração do componente para que certas medidas de desempenho sejam atingidas).

• Controles sobre o processo de relatório financeiro do grupo.

*O Sistema de Controle Interno do Grupo*

A Natureza e a Extensão de Controles Comuns (Ref.: item 30(c)(i))

A96. A administração do grupo pode planejar controles destinados a operar em várias entidades ou unidades de negócios de forma comum (ou seja, controles comuns). Por exemplo, a administração do grupo pode planejar controles comuns para a administração de estoque, que operem utilizando o mesmo sistema de TI e que sejam implementados em todas as entidades ou unidades de negócios do grupo. Podem existir controles comuns em cada componente do sistema de controle interno do grupo e eles podem ser aplicados em diferentes níveis dentro do grupo (por exemplo, no nível do grupo consolidado como um todo ou em outros níveis de agregação dentro do grupo). Os controles comuns podem ser controles diretos ou indiretos. Controles diretos são controles que são precisos o suficiente para lidar com os riscos de distorção relevante no nível da afirmação. Controles indiretos são controles que apoiam os controles diretos (ver item A5 da NBC TA 315).

A97. Entender os componentes do sistema de controle interno do grupo inclui entender os controles comuns nesses componentes em todo o grupo. Ao entender os controles comuns em todo o grupo, as considerações a seguir podem ser relevantes, incluindo:

• Se o controle foi planejado de forma centralizada e deve ser implementado conforme planejado (ou seja, sem modificação) em alguns ou em todos os componentes;

• Se o controle é implementado e, se aplicável, monitorado por indivíduos com responsabilidades e capacidades similares em todos os componentes em que o controle é implementado;

• Se um controle usa informações de aplicativos de TI, os aplicativos de TI e outros aspectos do ambiente de TI que geram as informações são os mesmos nos componentes ou locais; ou

• Se o controle for automatizado, ele está configurado da mesma maneira em cada aplicativo de TI nos componentes.

A98. Julgamento pode ser frequentemente necessário para determinar se um controle é um controle comum. Por exemplo, a administração do grupo pode exigir que todas as entidades e unidades de negócios efetuem uma avaliação mensal do relatório de vencimentos das contas de clientes gerado a partir de um aplicativo de TI específico. Quando os relatórios de vencimentos são gerados a partir de diferentes aplicativos de TI ou a implementação do aplicativo de TI difere entre entidades ou unidades de negócios, pode ser necessário considerar se o controle pode ser determinado como comum. Isso ocorre devido a diferenças no planejamento do controle que podem existir devido à existência de diferentes aplicativos de TI (por exemplo, se o aplicativo de TI está configurado da mesma forma em todos os componentes e se há controles gerais de TI eficazes em diferentes aplicativos de TI).

A99. Consideração do nível em que os controles são executados no grupo (por exemplo, no nível do grupo consolidado como um todo ou para outros níveis de agregação no grupo) e o grau de centralização e semelhança pode ser importante para entender como as informações são processadas e controladas. Em algumas circunstâncias, os controles podem ser realizados de forma centralizada (por exemplo, apenas em uma única entidade ou unidade de negócios), mas podem ter um efeito generalizado em outras entidades ou unidades de negócios (por exemplo, um centro de serviços compartilhados que processa transações em nome de outras entidades ou unidades de negócios dentro do grupo). O processamento de transações e controles relacionados em um centro de serviços compartilhados pode funcionar da mesma forma para aquelas transações que estão sendo processadas pelo centro de serviços compartilhados, independentemente da entidade ou unidade de negócios (por exemplo, os processos, riscos e controles podem ser os mesmos, independentemente da origem da transação). Nesses casos, pode ser apropriado identificar os controles e avaliar o planejamento e determinar a implementação dos controles e, se aplicável, testar a eficácia operacional, como uma única população.

Atividades Centralizadas (Ref.: item 30(c)(i)–(ii))

A100. A administração do grupo pode centralizar algumas de suas atividades, por exemplo, as funções de preparação de relatórios financeiros ou funções contábeis podem ser realizadas para um determinado grupo de transações comuns ou outras informações financeiras, de forma consistente e centralizada, para várias entidades ou unidades de negócios (por exemplo, quando o início, a autorização, o registro, o processamento ou a divulgação de transações de receita são realizados em um centro de serviços compartilhados).

A101. Obter um entendimento sobre a forma como as atividades centralizadas se enquadram na estrutura global do grupo e a natureza das atividades desenvolvidas pode ajudar a identificar e avaliar os riscos de distorção relevante e a responder adequadamente a esses riscos. Por exemplo, os controles em um centro de serviços compartilhados podem operar independentemente de outros controles ou podem depender de controles em uma entidade ou unidade de negócios da qual informações financeiras são geradas (por exemplo, as transações de vendas podem ser iniciadas e autorizadas em uma entidade ou unidade de negócios, mas o processamento pode ocorrer no centro de serviços compartilhados).

A102. O auditor do grupo pode envolver os auditores dos componentes no teste de eficácia operacional de controles comuns ou controles relacionados a atividades centralizadas. Nessas circunstâncias, uma colaboração eficaz entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes é importante, uma vez que a evidência de auditoria obtida pelo teste de eficácia operacional de controles comuns ou controles relacionados a atividades centralizadas ajuda a determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos a serem realizados em todo o grupo.

Comunicações sobre Assuntos Significativos que Apoiam a Preparação das Demonstrações contábeis do Grupo (Ref.: item 30(c)(iv))

A103. As entidades do grupo ou unidades de negócios podem utilizar uma estrutura de relatório financeiro, para fins estatutários e regulatórios ou por outras razões, que é diferente da estrutura de relatório financeiro utilizada para as demonstrações contábeis do grupo. Nessas circunstâncias, um entendimento dos processos de relatório financeiro da administração do grupo para alinhar as políticas contábeis e, quando relevante, datas de encerramento de período do relatório financeiro que diferem daquelas do grupo, possibilita ao auditor do grupo entender como ajustes, conciliações e reclassificações são realizados e se são executados de forma centralizada pela administração do grupo ou pela entidade ou unidade de negócios.

Instruções da administração do grupo para entidades ou unidades de negócios

A104. Ao aplicar a NBC TA 315 (ver item 25(b)), o auditor do grupo deve entender como a administração do grupo comunica os assuntos significativos que apoiam a preparação das demonstrações contábeis do grupo. Para obter uniformidade e comparabilidade das informações financeiras, a administração do grupo pode emitir instruções (por exemplo, comunicar políticas de relatório financeiro) para as entidades ou unidades de negócios que incluam detalhes sobre processos de relatório financeiro ou podem ter políticas que sejam comuns em todo o grupo. Obter um entendimento das instruções da administração do grupo pode afetar a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo. Por exemplo, instruções inadequadas podem aumentar a probabilidade de distorções devido ao risco de que as transações sejam registradas ou processadas incorretamente ou que as políticas contábeis sejam aplicadas incorretamente.

A105. O entendimento do auditor do grupo das instruções ou políticas pode incluir os seguintes pontos:

• A clareza e a praticidade das instruções para a finalização do pacote de relatórios.

• Se as instruções:

o Descrevem adequadamente as características da estrutura de relatório financeiro aplicável e as políticas contábeis a serem aplicadas;

o Abordam as informações necessárias para preparar divulgações que sejam suficientes para cumprir os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, por exemplo, a divulgação de relações e transações com partes relacionadas e informações por segmento;

o Abordam as informações necessárias para a realização de ajustes de consolidação, por exemplo, transações entre empresas do grupo e lucros não realizados, e saldos contábeis entre empresas do grupo; e

o Incluem um cronograma dos relatórios.

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos (Ref.: item 31–32)*

A106. Durante a auditoria do grupo, o auditor do grupo pode comunicar os assuntos no item 31 a outros auditores dos componentes, se esses assuntos forem relevantes para o trabalho desses auditores. O item A144 inclui exemplos de outros assuntos que talvez precisem ser comunicados tempestivamente durante o trabalho do auditor do componente.

A107. A natureza das relações e transações com partes relacionadas pode, em algumas circunstâncias, dar origem a riscos mais altos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do que as transações com partes não relacionadas (ver item 2 da NBC TA 550). Em uma auditoria de grupo, pode haver um risco maior de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo, inclusive devido a fraudes, associado a relações com partes relacionadas quando:

• A estrutura do grupo é complexa;

• Os sistemas de informação do grupo não são integrados e, portanto, são menos eficazes na identificação e no registro das relações e transações com partes relacionadas; e

• Existem inúmeras ou frequentes transações com partes relacionadas entre entidades e unidades de negócios.

Planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, conforme exigido no item 15 da NBC TA 200, é, portanto, especialmente importante quando essas circunstâncias existem.

**Identificação e Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (Ref.: item 33)**

A108. O processo para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo é iterativo e dinâmico, e pode ser desafiador, particularmente quando as atividades do componente são complexas ou especializadas, ou quando há muitos componentes em vários locais. Ao aplicar o item A126 da NBC TA 315, o auditor desenvolve expectativas iniciais sobre os riscos potenciais de distorção relevante e uma identificação inicial das classes significativas de transações, saldos contábeis e divulgações das demonstrações contábeis do grupo com base em seu entendimento do grupo e de seu ambiente, a estrutura de relatório financeiro aplicável e o sistema de controle interno do grupo.

A109. As expectativas iniciais sobre os riscos potenciais de distorção relevante levam em consideração o entendimento do auditor sobre o grupo, incluindo suas entidades ou unidades de negócios, e os ambientes e setores em que operam. Com base nas expectativas iniciais, o auditor do grupo pode, e frequentemente irá envolver auditores dos componentes em procedimentos de avaliação de riscos, uma vez que eles podem ter conhecimento direto e experiência com as entidades ou unidades de negócios que podem ser úteis para entender as atividades e os riscos relacionados, e os pontos em que riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo podem surgir em relação a essas entidades ou unidades de negócios.

A110. No caso de riscos identificados de distorção relevante no nível da afirmação, o auditor do grupo é obrigado a assumir a responsabilidade pela avaliação do risco inerente. Essa avaliação envolve avaliar a probabilidade e magnitude da distorção, que leva em consideração como e o grau em que (ver item 31 da NBC TA 315):

• Os fatores de risco inerentes afetam a suscetibilidade das afirmações a distorção relevante.

• Os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis do grupo afetam a avaliação do risco inerente para os riscos de distorção relevante no nível da afirmação.

A111. Com base nos procedimentos de avaliação de risco realizados, o auditor do grupo pode determinar que um risco avaliado de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo só surge em relação às informações financeiras de determinados componentes. Por exemplo, o risco de distorção relevante relacionado a uma ação judicial pode só existir em entidades ou unidades de negócios que operem em uma determinada jurisdição ou em entidades ou unidades de negócios que tenham operações ou atividades similares.

A112. O Anexo 3 contém exemplos de eventos e condições que, individualmente ou em conjunto, podem indicar riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo, seja devido a fraude ou erro, inclusive em relação ao processo de consolidação.

*Fraude*

A113. Ao aplicar os itens 26 a 31 da NBC TA 240, o auditor é obrigado a identificar e avaliar os riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis devido a fraudes, e a planejar e executar outros procedimentos de auditoria cuja natureza, época e extensão respondam aos riscos avaliados de distorção relevante devido a fraudes no nível da afirmação. As informações utilizadas para identificar os riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo devido a fraude podem incluir os seguintes pontos:

• Avaliação pela administração do grupo do risco de que as demonstrações contábeis do grupo possam conter distorção relevante devido a fraude.

• Processo da administração do grupo para identificar e responder aos riscos de fraude nas demonstrações contábeis do grupo, incluindo quaisquer riscos específicos de fraude identificados pela administração do grupo, ou classes de transações, saldos contábeis ou divulgações para os quais o risco de fraude é maior.

• Se existem componentes específicos que são mais suscetíveis a riscos de distorção relevante devido a fraude.

• Se há fatores de risco de fraude ou indicadores de viés da administração no processo de consolidação.

• Como os responsáveis pela governança do grupo monitoram os processos da administração do grupo para identificar e responder aos riscos de fraude no grupo e os controles que a administração do grupo estabeleceu para mitigar esses riscos.

• Respostas dos responsáveis pela governança do grupo, da administração do grupo, dos indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna (e, quando aplicável, da administração do componente, dos auditores dos componentes, entre outros) às indagações do auditor do grupo sobre se têm conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegação de fraude que afete um componente ou o grupo.

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos (Ref.: item 34)*

A114. Quando o auditor do grupo envolve auditores dos componentes no planejamento e na execução dos procedimentos de avaliação de riscos, o auditor do grupo permanece responsável por obter um entendimento do grupo e de seu ambiente, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controle interno do grupo, a fim de ter uma base suficiente para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo, de acordo com o item 33.

A115. Quando a evidência de auditoria obtida dos procedimentos de avaliação de riscos não fornece uma base adequada para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, o item 35 da NBC TA 315 exige que o auditor execute procedimentos adicionais de avaliação de riscos até que evidência de auditoria tenha sido obtida para fornecer essa base.

**Materialidade**

*Materialidade do Desempenho do Componente (Ref.: item 35(a))*

A116. O item 35(a) exige que o auditor do grupo determine a materialidade do desempenho do componente para cada um dos componentes em que procedimentos de auditoria são realizados em informações financeiras desagregadas. A materialidade do desempenho do componente pode ser diferente para cada componente. Além disso, a materialidade do desempenho do componente para um componente individual não precisa ser uma parcela aritmética da materialidade do desempenho do grupo e, consequentemente, o agregado dos valores de materialidade do desempenho do componente pode exceder a materialidade do desempenho do grupo.

A117. Esta NBC TA não exige que a materialidade do desempenho do componente seja determinada para cada classe de transações, saldo contábil ou divulgação de componentes nos quais os procedimentos de auditoria são realizados.

Entretanto, se, nas circunstâncias específicas do grupo, houver uma ou mais classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações para as quais distorções de valores menores do que a materialidade para as demonstrações contábeis do grupo como um todo poderiam, razoavelmente, influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis do grupo, os itens 10, A11 e A12 da NBC TA 320 exigem a determinação do nível ou níveis de materialidade a serem aplicados a essas classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações. Nessas circunstâncias, o auditor do grupo pode precisar considerar se uma materialidade do desempenho do componente inferior ao valor informado ao auditor do componente pode ser adequada para essas classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações (ver item A13 da NBC TA 320).

A118. A determinação da materialidade do desempenho do componente não é um cálculo mecânico simples e envolve o exercício de julgamento profissional. Os fatores que o auditor do grupo pode considerar ao definir a materialidade do desempenho do componente incluem:

• A extensão da desagregação das informações financeiras entre componentes (por exemplo, à medida que a extensão da desagregação entre componentes aumenta, uma menor materialidade do desempenho do componente geralmente seria apropriada para lidar com o risco de agregação). A importância relativa do componente para o grupo pode afetar a extensão da desagregação (por exemplo, se um único componente representar uma grande parcela do grupo, pode haver menos desagregação entre componentes).

• Expectativas sobre a natureza, frequência e magnitude das distorções nas informações financeiras do componente, por exemplo:

o Se existem riscos que são exclusivos das informações financeiras do componente (por exemplo, questões contábeis específicas do setor, transações incomuns ou complexas).

o A natureza e a extensão das distorções identificadas no componente em auditorias anteriores.

A119. Para abordar o risco de agregação, o item 35(a) exige que a materialidade do desempenho do componente seja menor do que a materialidade do desempenho do grupo. Como explicado no item A118, à medida que a extensão da desagregação entre componentes aumenta, uma menor materialidade do desempenho do componente geralmente seria apropriada para lidar com o risco de agregação. Em algumas circunstâncias, entretanto, a materialidade do desempenho do componente pode ser definida em um valor mais próximo da materialidade do desempenho do grupo, porque há um menor risco de agregação, como quando as informações financeiras de um componente representam uma parcela substancial das demonstrações contábeis do grupo. Ao determinar a materialidade do desempenho do componente para uma participação de não controladores em uma entidade avaliada pelo método da equivalência patrimonial, o auditor do grupo pode levar em consideração o percentual de participação do grupo e a participação em lucros e perdas da investida.

A120. Em alguns casos, procedimentos de auditoria adicionais podem ser realizados pelo auditor do grupo ou pelo auditor do componente em uma classe significativa de transações ou saldo contábil significativo como uma única população (ou seja, sem estarem desagregados entre componentes). Nesses casos, a materialidade do desempenho do grupo será frequentemente usada para a execução desses procedimentos.

*Limite “Claramente Trivial” (Ref.: item 35(b))*

A121. O limite para a comunicação de distorções ao auditor do grupo é fixado em um montante igual ou inferior ao valor considerado claramente trivial para as demonstrações contábeis do grupo. De acordo com o item A3 da NBC TA 450, esse limite é o montante abaixo do qual as distorções não teriam que ser acumuladas, porque o auditor do grupo espera que a acumulação desses montantes claramente não tenha um efeito material nas demonstrações contábeis do grupo.

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos*

Comunicação da Materialidade do Desempenho do Componente (Ref.: item 36)

A122. Em alguns casos, pode ser adequado que o auditor do grupo envolva o auditor do componente na determinação de um valor apropriado da materialidade do desempenho do componente, considerando o conhecimento do auditor do componente sobre o componente e as possíveis fontes de distorção das informações financeiras do componente. Nesse sentido, o auditor do grupo também pode considerar comunicar a materialidade do desempenho do grupo ao auditor do componente, a fim de incentivar a colaboração para determinar se a materialidade do desempenho do componente, em relação à materialidade do desempenho do grupo, é apropriada nas circunstâncias.

A123. A materialidade do desempenho do componente baseia-se, pelo menos em parte, nas expectativas sobre a natureza, frequência e magnitude das distorções nas informações financeiras do componente. Portanto, a comunicação contínua entre o auditor do componente e o auditor do grupo é importante, especialmente se o número e a magnitude das distorções identificadas pelo auditor do componente forem superiores ao esperado.

Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Relevante (Ref.: item 37)

*Execução de Procedimentos de Auditoria Adicionais*

Execução de Procedimentos de Auditoria Adicionais de forma Centralizada

A124. Procedimentos de auditoria adicionais podem ser planejados e executados de forma centralizada se a evidência de auditoria a ser obtida da realização de procedimentos de auditoria adicionais em uma ou mais classes significativas de transações, saldos contábeis ou divulgações no agregado irá responder aos riscos avaliados de distorção relevante, por exemplo, se os registros contábeis das transações de receita de todo o grupo forem mantidos de forma centralizada (por exemplo, em um centro de serviços compartilhados). Os fatores que podem ser relevantes para a determinação do auditor sobre a execução de procedimentos de auditoria adicionais de forma centralizada incluem, por exemplo:

• O nível de centralização das atividades relevantes para a preparação de relatórios financeiros.

• A natureza e a extensão de controles comuns.

• A similaridade das atividades e linhas de negócios do grupo.

A125. O auditor do grupo pode determinar que as informações financeiras de vários componentes podem ser consideradas como uma população para efeitos da execução de procedimentos de auditoria adicionais, por exemplo, quando transações são consideradas homogêneas por compartilharem as mesmas caraterísticas, os riscos associados de distorção relevante são os mesmos, e os controles são planejados e operam de forma consistente.

A126. Quando procedimentos de auditoria adicionais são realizados de forma centralizada, os auditores dos componentes ainda podem ser envolvidos. Por exemplo, quando o grupo tem vários centros de serviços compartilhados, o auditor do grupo pode envolver auditores dos componentes na execução de procedimentos de auditoria adicionais para esses centros de serviços compartilhados.

Execução de Procedimentos de Auditoria Adicionais no Nível do Componente

A127. Em outras circunstâncias, os procedimentos para responder aos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo que estão relacionados às informações financeiras de um componente podem ser executados de forma mais eficaz no nível do componente. Esse pode ser o caso quando o grupo tem:

• Diferentes fontes de receita;

• Diversas linhas de negócios;

• Operações em vários locais; ou

• Sistemas descentralizados de controle interno.

 Grande Número de Componentes cujas Informações Financeiras são Individualmente Irrelevantes, mas Relevantes no Agregado em relação às Demonstrações contábeis do Grupo

A128. Um grupo pode ser composto por um grande número de componentes cujas informações financeiras sejam individualmente irrelevantes, mas relevantes no agregado em relação às demonstrações contábeis do grupo. Circunstâncias como essas em que as classes significativas de transações, saldos contábeis ou divulgações nas demonstrações contábeis do grupo são desagregadas em um grande número de componentes podem representar desafios adicionais para o auditor do grupo no planejamento e na execução de procedimentos de auditoria adicionais.

A129. Em alguns casos, pode ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente realizando procedimentos de auditoria adicionais, de forma centralizada, nessas classes significativas de transações, saldos contábeis ou divulgações (por exemplo, se forem homogêneos, sujeitos a controles comuns e se for possível obter acesso a informações adequadas). Os procedimentos de auditoria adicionais também podem incluir procedimentos analíticos substantivos de acordo com a NBC TA 520 - Procedimentos Analíticos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, as informações financeiras dos componentes podem ser agregadas nos níveis apropriados para a elaboração de expectativas e determinação do montante de eventuais diferenças entre os valores registrados e os valores esperados na realização dos procedimentos analíticos substantivos. A utilização de ferramentas e técnicas automatizadas podem ser úteis nessas circunstâncias.

A130. Em outros casos, pode ser necessário realizar procedimentos de auditoria adicionais em componentes selecionados para abordar os riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo. A determinação dos componentes em que os procedimentos de auditoria devem ser realizados e a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais a serem realizados em componentes selecionados são questões de julgamento profissional. Nessas circunstâncias, a introdução de um elemento de imprevisibilidade nos componentes selecionados para teste também pode ser útil em relação aos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo devido a fraude (vide também item A136).

*A Natureza e Extensão dos Procedimentos de Auditoria Adicionais*

A131. Em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante, o auditor do grupo pode determinar o seguinte escopo de trabalho como apropriado em um componente (com o envolvimento de auditores dos componentes, quando aplicável):

• Planejar e executar procedimentos de auditoria adicionais em todas as informações financeiras do componente;

• Planejar e executar procedimentos de auditoria adicionais em uma ou mais classes de transações, saldos contábeis ou divulgações; ou

• Executar procedimentos de auditoria adicionais específicos.

A132. Embora o auditor do grupo assuma a responsabilidade pela natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais a serem realizados, os auditores dos componentes podem ser, e frequentemente são, envolvidos em todas as fases da auditoria do grupo, incluindo no planejamento e na execução de procedimentos de auditoria adicionais.

Planejar e Executar Procedimentos de Auditoria Adicionais em Todas as Informações Financeiras do Componente

A133. O auditor do grupo pode determinar que planejar e executar procedimentos de auditoria adicionais em todas as informações financeiras de um componente é uma abordagem adequada, inclusive quando:

• É necessário obter evidência de auditoria sobre todas ou uma parte significativa das informações financeiras de um componente para responder aos riscos avaliados de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo.

• Existe um risco generalizado de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo devido à existência de eventos ou condições no componente que possam ser relevantes para a análise pelo auditor do grupo da avaliação realizada pela administração do grupo da capacidade do grupo de continuar em operação.

Planejar e Executar Procedimentos de Auditoria Adicionais em uma ou mais Classes de Transações, Saldos Contábeis ou Divulgações

A134. O auditor do grupo pode determinar que o planejamento e a execução de procedimentos de auditoria adicionais em uma ou mais classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações das informações financeiras de um componente constituem uma abordagem adequada para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo. Por exemplo, um componente pode ter operações limitadas, mas deter uma parte significativa dos terrenos e edifícios do grupo ou possuir saldos fiscais significativos.

Executar Procedimentos de Auditoria Adicionais Específicos

A135. O auditor do grupo pode determinar que o planejamento e a execução de procedimentos de auditoria adicionais específicos nas informações financeiras de um componente constituem uma abordagem adequada, assim como quando é necessário obter evidência de auditoria apenas para uma ou mais afirmações relevantes. Por exemplo, o auditor do grupo pode testar, de forma centralizada, a classe de transação, o saldo contábil ou a divulgação, e pode requerer que o auditor do componente realize procedimentos de auditoria adicionais específicos no componente (por exemplo, procedimentos de auditoria adicionais específicos relacionados à avaliação de reivindicações ou litígios na jurisdição do componente ou à existência de um ativo).

*Elemento de Imprevisibilidade*

A136. Incorporar um elemento de imprevisibilidade no tipo de trabalho a ser realizado, as entidades ou unidades de negócios em que os procedimentos são executados e a extensão em que o auditor do grupo é envolvido no trabalho podem aumentar a probabilidade de identificar uma distorção relevante das informações financeiras dos componentes que possa dar origem a uma distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo devido a fraude (ver item 30(c) da NBC TA 240).

*Eficácia Operacional dos Controles*

A137. O auditor do grupo pode confiar na eficácia operacional dos controles que operam em todo o grupo para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos a serem realizados tanto no nível do grupo como no nível dos componentes. O item 8 da NBC TA 330 exige que o auditor planeje e realize testes de controles para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à eficácia operacional desses controles. Os auditores dos componentes podem ser envolvidos no planejamento e na execução desses testes de controles.

A138. Se desvios dos controles, nos quais o auditor pretende confiar, forem detectados, o item 17 da NBC TA 330 exige que o auditor faça indagações específicas para entender essas questões e as possíveis consequências. Se forem detectados mais desvios do que o esperado como resultado do teste da eficácia operacional dos controles, o auditor do grupo poderá ter que revisar o plano de auditoria do grupo. As possíveis revisões do plano de auditoria do grupo podem incluir:

• solicitar procedimentos substantivos adicionais a serem executados em determinados componentes;

• identificar e testar a eficácia operacional de outros controles relevantes que foram planejados e implementados de forma eficaz; e

• aumentar o número de componentes selecionados para procedimentos de auditoria adicionais.

A139. Quando a eficácia operacional dos controles é testada de forma centralizada (por exemplo, controles em um centro de serviços compartilhados ou testes de controles comuns), o auditor do grupo pode ter que comunicar informações sobre o trabalho de auditoria realizado aos auditores dos componentes. Por exemplo, se for solicitado que um auditor do componente planeje e execute procedimentos substantivos em todas as informações financeiras do componente, ou planeje e execute procedimentos substantivos em uma ou mais classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, o auditor do componente pode discutir com o auditor do grupo sobre os testes de controles realizados de forma centralizada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos.

*Processo de Consolidação*

Procedimentos de Consolidação (Ref.: item 38)

A140. Os procedimentos de auditoria adicionais no processo de consolidação, incluindo as subconsolidações, podem incluir:

• determinar se os lançamentos foram refletidos na consolidação; e

• avaliar a eficácia operacional dos controles relacionados ao processo de consolidação e responder adequadamente se algum controle for considerado ineficaz.

Ajustes e Reclassificações de Consolidação (Ref.: item 38(b))

A141. O processo de consolidação pode exigir ajustes e reclassificações nos valores reportados nas demonstrações contábeis do grupo que não passam pelos aplicativos de TI usuais e que podem não estar sujeitos aos mesmos controles internos que outras informações contábeis estão sujeitas. A avaliação pelo auditor do grupo da adequação, integridade e exatidão dos ajustes e reclassificações pode incluir:

• avaliar se os ajustes significativos refletem adequadamente os eventos e as transações a eles subjacentes;

• determinar se as entidades ou unidades de negócios cujas informações financeiras tenham sido incluídas nas demonstrações contábeis do grupo foram incluídas de forma adequada;

• determinar se ajustes significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pela administração do grupo e, quando aplicável, pela administração do componente;

• determinar se os ajustes significativos estão devidamente suportados e suficientemente documentados; e

• avaliar a reconciliação e eliminação de transações intragrupo, os lucros não realizados e saldos contábeis intragrupo.

*Considerações quando os Auditores dos Componentes são envolvidos (Ref.: item 42–43)*

A142. Quando o auditor do grupo envolver os auditores dos componentes no planejamento ou na execução de procedimentos adicionais de auditoria, o auditor do componente pode determinar que o uso do trabalho de um especialista do auditor é adequado e comunicar essa decisão ao auditor do grupo. Nessas circunstâncias, ao determinar se o planejamento e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria pelo auditor do componente são adequados, o auditor do grupo pode, por exemplo, discutir com o auditor do componente:

• A natureza, o escopo e os objetivos do trabalho do especialista do auditor.

• A avaliação do auditor do componente em relação à adequação do trabalho do especialista do auditor para os propósitos do auditor do grupo.

A143. O nível adequado de envolvimento do auditor do grupo pode depender das circunstâncias e da estrutura do grupo e de outros fatores, como a experiência anterior do auditor do grupo com os auditores dos componentes que realizam procedimentos no processo de consolidação, incluindo subconsolidações, e as circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo (por exemplo, se as informações contábeis de uma entidade ou unidade de negócios não tiverem sido preparadas de acordo com as mesmas políticas contábeis aplicadas às demonstrações contábeis do grupo).

**Avaliação da Comunicação do Auditor do Componente e da Adequação de seu Trabalho**

*Comunicação sobre Assuntos Relevantes para a Conclusão do Auditor do Grupo em Relação à Auditoria do Grupo (Ref.: item 45)*

A144. Embora os assuntos que devem ser comunicados de acordo com o item 45 sejam relevantes para a conclusão do auditor do grupo em relação à auditoria do grupo, certos assuntos podem ser comunicados durante os procedimentos do auditor do componente. Além dos assuntos nos itens 32 e 50, os assuntos podem incluir, por exemplo:

• Informações sobre violações dos requisitos éticos relevantes, incluindo violações identificadas das disposições de independência;

• Informações sobre casos de não conformidade com leis ou regulamentos;

• Novos riscos significativos decorrentes de distorção relevante, incluindo riscos de fraude;

• Fraude identificada ou suspeita de fraude ou atos ilegais que envolvam a administração ou funcionários do componente, que possam ter um efeito significativo nas demonstrações contábeis do grupo; ou

• Transações significativas e não usuais.

*Comunicação de Distorções nas Informações Contábeis do Componente (Ref.: item 45(e))*

A145. O conhecimento sobre distorções corrigidas e não corrigidas nos componentes pode alertar o auditor do grupo para possíveis deficiências de controle interno generalizadas, quando consideradas juntamente com a comunicação de deficiências de acordo com o item 45(g). Além disso, um número superior ao esperado de distorções identificadas (corrigidas ou não corrigidas) pode indicar um risco maior de distorções não detectadas, o que pode levar o auditor do grupo a concluir que é necessário realizar procedimentos adicionais de auditoria em determinados componentes.

*Constatações ou Conclusões Gerais do Auditor do Componente (Ref.: item 45(k))*

A146. A forma e o conteúdo dos relatórios do auditor do componente são influenciados pela natureza e extensão do trabalho de auditoria que foi solicitado ao auditor do componente. As políticas ou os procedimentos do auditor do grupo podem abordar a forma ou redação específica de uma conclusão geral do auditor do componente sobre o trabalho de auditoria realizado para fins da auditoria do grupo. Em alguns casos, as leis ou os regulamentos locais podem especificar a forma de conclusão (por exemplo, uma opinião) a ser fornecida pelo auditor do componente.

*Avaliar se as Comunicações com o Auditor do Componente São Adequadas para os Propósitos do Auditor do Grupo (Ref.: item 46(b))*

A147. Se o auditor do grupo determinar que as comunicações do auditor do componente não são adequadas para os propósitos do auditor do grupo, ele deve considerar, por exemplo, se:

• é possível obter informações adicionais do auditor do componente (por exemplo, por meio de outras discussões ou reuniões);

• é necessário revisar a documentação adicional de auditoria do auditor do componente, de acordo com o item 47;

• poderão ser necessários procedimentos de auditoria adicionais, de acordo com o item 48; ou

• há preocupações quanto à competência ou às capacidades do auditor do componente.

*Revisão da Documentação Adicional de Auditoria do Auditor do Componente (Ref.: item 47)*

A148. O item A75 fornece orientações ao auditor do grupo para personalizar a natureza, época e extensão da direção e supervisão do auditor do componente, e a revisão de seu trabalho, com base nos fatos e nas circunstâncias da auditoria do grupo e em outras questões (por exemplo, os riscos avaliados de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo). A consideração do auditor do grupo, de acordo com o item 47(c), também pode ser afetada pelas seguintes questões relevantes para o envolvimento contínuo do auditor do grupo no trabalho do auditor do componente:

• Comunicações do auditor do componente, incluindo as comunicações de acordo com o item 45 desta Norma; e

• A revisão da documentação de auditoria do auditor do componente pelo auditor do grupo durante a auditoria do grupo (por exemplo, para cumprir os requisitos dos itens 34, 42 e 43) ou pelo sócio do trabalho do grupo, em conformidade com o item 31 da NBC TA 220.

A149. Outros fatores que podem afetar a determinação pelo auditor do grupo sobre se é necessário, e em que extensão, revisar a documentação adicional de auditoria do auditor do componente nas circunstâncias incluem:

• O grau de envolvimento do auditor do componente nos procedimentos de avaliação de riscos e na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo;

• Os julgamentos significativos do auditor do componente e suas constatações ou conclusões sobre assuntos que são relevantes para as demonstrações contábeis do grupo;

• A competência e as capacidades dos membros mais experientes da equipe de trabalho do auditor do componente responsáveis pela revisão do trabalho de membros menos experientes; e

• Se o auditor do componente e o auditor do grupo estão sujeitos a políticas ou procedimentos comuns para a revisão da documentação de auditoria.

**Eventos Subsequentes (Ref.: item 49–50)**

A150. O auditor do grupo pode:

• solicitar ao auditor do componente que realize procedimentos referentes a eventos subsequentes para auxiliar o auditor do grupo a identificar eventos ocorridos entre as datas das informações contábeis dos componentes e a data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do grupo; e

• executar procedimentos para abranger o período entre a data de comunicação dos eventos subsequentes pelo auditor do componente e a data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do grupo.

**Avaliação da Suficiência e Adequação da Evidência de Auditoria Obtida**

*Suficiência e Adequação da Evidência de Auditoria (Ref.: item 51)*

A151. A auditoria das demonstrações contábeis do grupo é um processo cumulativo e iterativo. À medida que o auditor do grupo efetua procedimentos de auditoria planejados, a evidência de auditoria obtida pode fazer com que o auditor do grupo modifique a natureza, época ou extensão de outros procedimentos de auditoria planejados, uma vez que ele pode vir a ter ciência de informações que diferem significativamente daquelas em que a avaliação de riscos foi baseada. Por exemplo:

• As distorções identificadas em um componente podem precisar ser consideradas em relação a outros componentes; ou

• O auditor do grupo pode tomar conhecimento de restrições de acesso a informações ou pessoas em um componente devido a alterações no ambiente (por exemplo, guerra, instabilidade social ou surtos de doenças).

Nessas circunstâncias, o auditor do grupo pode ter que reavaliar os procedimentos de auditoria planejados, com base na consideração revisada dos riscos avaliados para todas ou algumas das classes significativas de transações, saldos contábeis ou divulgações e afirmações relacionadas.

A152. A avaliação exigida pelo item 51 auxilia o auditor do grupo a determinar se a estratégia geral de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo desenvolvidos para responder aos riscos avaliados de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo continuam a ser adequados. A exigência do item 18 da NBC TA 330, de que o auditor, independentemente dos riscos avaliados de distorção relevante, planeje e execute procedimentos substantivos para cada classe relevante de transações, saldo contábil e divulgação, também pode ser útil para fins dessa avaliação no contexto das demonstrações contábeis do grupo.

A153. O auditor do grupo pode considerar o exercício de ceticismo profissional pela equipe de trabalho ao avaliar a suficiência e adequação da evidência de auditoria obtida. Por exemplo, o auditor do grupo pode considerar se questões como as descritas no item A17 levaram, de forma inadequada, a equipe de trabalho a:

• obter evidência de auditoria que seja mais fácil de acessar sem considerar com a devida atenção a sua relevância e confiabilidade:

• obter evidência menos persuasiva do que é necessário nas circunstâncias; ou

• planejar e executar procedimentos de auditoria de uma forma que seja tendenciosa para obter evidência que seja corroborativa ou para excluir evidência contraditória.

A154. O item 32 da NBC TA 220 exige que o sócio do trabalho determine, antes ou depois da data do relatório do auditor, por meio da revisão da documentação de auditoria e discussão com a equipe de trabalho, que evidência de auditoria apropriada e suficiente foi obtida para suportar as conclusões alcançadas e para que o relatório do auditor seja emitido. As informações que possam ser relevantes para a avaliação pelo auditor do grupo da evidência de auditoria obtida a partir do trabalho realizado pelos auditores dos componentes dependem de fatos e circunstâncias da auditoria do grupo e podem incluir:

• as comunicações dos auditores dos componentes exigidas pelo item 45, incluindo as constatações ou conclusões gerais dos auditores dos componentes sobre o trabalho realizado para fins da auditoria do grupo;

• outras comunicações dos auditores dos componentes durante a auditoria do grupo, incluindo aquelas exigidas pelo item 32; e

• a direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho pelo auditor do grupo, incluindo, se aplicável, a revisão da documentação adicional de auditoria do auditor do componente pelo auditor do grupo, de acordo com o item 47.

A155. Em algumas circunstâncias, um memorando geral resumido descrevendo o trabalho realizado e os seus resultados pode constituir uma base própria para o auditor do grupo concluir que o trabalho realizado e a evidência de auditoria obtida pelo auditor do componente são suficientes para fins da auditoria do grupo. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando foi solicitado ao auditor do componente a realização de procedimentos de auditoria adicionais específicos, conforme identificados e comunicados pelo auditor do grupo.

*Avaliação do Efeito na Opinião de Auditoria do Grupo (Ref.: item 52)*

A156. A avaliação do sócio do trabalho do grupo pode incluir a consideração se as distorções corrigidas e não corrigidas comunicadas pelos auditores dos componentes indicam uma questão sistêmica (por exemplo, no que diz respeito a transações sujeitas a políticas contábeis comuns ou controles comuns) que pode afetar outros componentes.

**Relatório do Auditor (Ref.: item 53)**

A157. Embora os auditores dos componentes possam realizar trabalhos relacionados às informações contábeis dos componentes para a auditoria do grupo e, portanto, sejam responsáveis por suas descobertas e conclusões gerais, o sócio do trabalho ou a firma do sócio do trabalho do grupo é responsável pela opinião de auditoria do grupo.

A158. Quando a opinião de auditoria do grupo é modificada porque o auditor do grupo não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada às informações contábeis de um ou mais componentes, a seção “Base para Opinião com Ressalva” ou “Base para Abstenção de Opinião” do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do grupo descreve as razões dessa incapacidade (ver itens 20 e 24 da NBC TA 705). Em algumas circunstâncias, pode ser necessário fazer referência a um auditor do componente para descrever adequadamente as razões da opinião modificada, por exemplo, quando o auditor do componente não for capaz de executar ou concluir o trabalho solicitado nas informações contábeis do componente devido a circunstâncias que estejam fora do controle da administração do componente.

Comunicação com a Administração do Grupo e com os Responsáveis pela Governança do Grupo

*Comunicação com a Administração do Grupo (Ref.: item 54–56)*

A159. A auditoria do grupo pode ser complexa devido ao número e à natureza das entidades e unidades de negócios que compõem o grupo. Além disso, como ilustrado no item A7, o auditor do grupo pode determinar que certas entidades ou unidades de negócios podem ser consideradas em conjunto como um componente para fins de planejamento e execução da auditoria do grupo. Portanto, discutir com a administração do grupo uma visão geral do escopo e do cronograma planejados pode ajudar na coordenação do trabalho realizado nos componentes, inclusive quando os auditores dos componentes estão envolvidos, e na identificação da administração do componente (vide item A24).

A160. Os itens 41 a 43 da NBC TA 240 contêm requerimentos e orientações sobre a comunicação de fraude à administração e, quando a administração pode estar envolvida na fraude, aos responsáveis pela governança.

A161. É possível que a administração do grupo precise manter a confidencialidade de determinadas informações significativas e sensíveis. Exemplos de assuntos que podem ser significativos para as demonstrações contábeis do componente sobre os quais a administração do componente pode não estar ciente incluem os seguintes:

• potenciais litígios;

• planos para baixa de ativos operacionais relevantes;

• eventos subsequentes; e

• acordos legais significativos.

A162. A administração do grupo pode informar o auditor do grupo sobre a não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis ou regulamentos em entidades ou unidades de negócios do grupo. O item A87 fornece orientações para o sócio do trabalho do grupo nessas circunstâncias.

*Comunicação com os Responsáveis pela Governança do Grupo (Ref.: item 57)*

A163. Os assuntos que o auditor do grupo comunica aos responsáveis pela governança do grupo podem incluir aqueles levados à atenção do auditor do grupo pelos auditores dos componentes que o auditor do grupo julga serem significativos para as responsabilidades dos responsáveis pela governança do grupo. A comunicação com os responsáveis pela governança do grupo pode ocorrer em várias ocasiões durante a auditoria do grupo. Por exemplo, o assunto mencionado no item 57(a) pode ser comunicado após o auditor do grupo ter determinado o trabalho a ser realizado nas informações contábeis dos componentes. Por outro lado, o assunto mencionado no item 57(b) pode ser comunicado no final da auditoria e os assuntos mencionados no item 57(c)–(d) podem ser comunicados quando ocorrerem.

A164. O item 15 da NBC TA 260 requer que o auditor comunique aos responsáveis pela governança uma visão geral do escopo planejado e da época da auditoria. Em uma auditoria de grupo, essa comunicação ajuda os responsáveis pela governança a entender a determinação do auditor do grupo sobre os componentes em que o trabalho de auditoria será realizado, incluindo se determinadas entidades ou unidades de negócios do grupo serão consideradas em conjunto como um componente, e o envolvimento planejado dos auditores dos componentes. Essa comunicação também contribui para um entendimento mútuo e uma discussão sobre o grupo e o seu ambiente (ver item 30) e áreas, se houver, em que os responsáveis pela governança podem solicitar ao auditor do grupo que execute procedimentos adicionais.

*Comunicação de Deficiências Identificadas nos Controles Internos (Ref.: item 58)*

A165. O auditor do grupo é responsável por determinar, com base no trabalho de auditoria realizado, se uma ou mais deficiências identificadas, individualmente ou em conjunto, constituem deficiências significativas (ver item 8 da NBC TA 265). O auditor do grupo pode solicitar informações ao auditor do componente sobre se uma deficiência identificada ou um conjunto de deficiências no componente representa uma deficiência significativa nos controles internos.

**Documentação (Ref.: item 59)**

A166. Outras normas de auditoria contêm requerimentos específicos de documentação que se destinam a esclarecer a aplicação da NBC TA 230 nas circunstâncias particulares dessas outras normas de auditoria. O Anexo da NBC TA 230 lista outras normas de auditoria que contêm requerimentos específicos de documentação e orientação.

A167. A documentação de auditoria para a auditoria do grupo fundamenta a avaliação do auditor do grupo, de acordo com o item 51, quanto à obtenção de evidência de auditoria adequada e suficiente como base para a opinião de auditoria do grupo (vide item A154).

A168. A documentação de auditoria para a auditoria do grupo inclui:

• A documentação no arquivo do auditor do grupo; e

• A documentação separada nos respectivos arquivos dos auditores dos componentes relativa ao trabalho realizado pelos auditores dos componentes para fins da auditoria do grupo (ou seja, documentação de auditoria dos auditores dos componentes).

A169. A montagem final e a retenção da documentação de auditoria para uma auditoria de grupo estão sujeitas às políticas ou aos procedimentos da firma de auditoria do grupo, de acordo com a NBC PA 01 (ver itens 31 (f) e A83 a A85). O auditor do grupo pode fornecer instruções específicas aos auditores dos componentes em relação à montagem e retenção da documentação do trabalho realizado por eles para fins da auditoria do grupo.

*Base para a Determinação dos Componentes pelo Auditor do Grupo (Ref.: item 59(b))*

A170. A base para a determinação dos componentes pelo auditor do grupo pode ser documentada de várias formas, incluindo, por exemplo, a documentação relacionada ao cumprimento dos requisitos dos itens 22, 33 e 57(a) desta Norma.

*Base para a Determinação da Competência e das Capacidades dos Auditores dos Componentes pelo Auditor do Grupo (Ref.: item 59(d))*

A171. O Item A96 da NBC PA 01 fornece orientação sobre assuntos que as políticas ou os procedimentos da firma podem abordar em relação à competência e às capacidades dos membros da equipe de trabalho. Tais políticas ou procedimentos podem descrever ou fornecer orientação sobre como documentar a determinação da competência e das capacidades da equipe de trabalho, incluindo auditores dos componentes. Por exemplo, a confirmação obtida do auditor do componente, de acordo com o item 24, pode incluir informações sobre a experiência relevante do auditor do componente no setor. O auditor do grupo também pode solicitar que o auditor do componente confirme ter tempo suficiente para executar os procedimentos de auditoria a que foram atribuídos.

*Documentação da Direção e Supervisão dos Auditores dos Componentes e da Revisão de seu Trabalho (Ref.: item 59(f))*

A172. Conforme descrito no item A75, a abordagem relacionada à direção, supervisão e revisão em uma auditoria de grupo será personalizada pelo auditor do grupo com base nos fatos e nas circunstâncias do trabalho e, em geral, incluirá uma combinação das políticas ou dos procedimentos da firma do auditor do grupo e das respostas específicas à auditoria do grupo. Tais políticas ou procedimentos também podem descrever ou fornecer orientação sobre a documentação da direção e supervisão da equipe de trabalho e a revisão de seu trabalho pelo auditor do grupo.

A173. O item 9 da NBC TA 300 exige que o auditor desenvolva um plano de auditoria que inclua uma descrição da natureza, época e extensão da direção e supervisão planejadas dos membros da equipe de trabalho e a revisão de seu trabalho. Se há o envolvimento de auditores dos componentes, a extensão dessas descrições frequentemente variará por componente, reconhecendo que a natureza, época e extensão planejadas para a direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho podem ser influenciadas pelos assuntos descritos no item A51.

A174. A documentação do auditor do grupo relacionada à direção e supervisão dos auditores dos componentes e à revisão de seu trabalho pode incluir, por exemplo:

• comunicações necessárias com os auditores dos componentes, incluindo instruções emitidas e outras confirmações exigidas por esta Norma;

• a justificativa para a seleção de visitas aos locais dos auditores dos componentes, participantes em reuniões e a natureza dos assuntos discutidos;

• assuntos discutidos em reuniões com auditores dos componentes ou a administração do componente;

• a justificativa para a determinação da documentação de auditoria do auditor do componente selecionada para revisão pelo auditor do grupo;

• mudanças na natureza e extensão planejadas do envolvimento no trabalho dos auditores dos componentes e as razões para tal (por exemplo, atribuir membros mais experientes da equipe de trabalho a áreas da auditoria mais complexas ou subjetivas do que inicialmente previsto).

A175. O item 47 exige que o auditor do grupo determine se, e em que extensão, é necessário revisar documentos de auditoria adicionais do auditor do componente. Os itens A148e A149 fornecem orientação para o auditor do grupo em relação a essa determinação.

A176. A documentação de auditoria do auditor do componente geralmente não precisa ser replicada no arquivo de auditoria do auditor do grupo. Entretanto, o auditor do grupo pode decidir resumir, replicar ou reter cópias de determinada documentação do auditor do componente no arquivo de auditoria do auditor do grupo para complementar a descrição de um determinado assunto nas comunicações do auditor do componente, incluindo os assuntos que devem ser comunicados de acordo com esta norma. Exemplos dessa documentação do auditor do componente podem incluir:

• uma lista ou um resumo dos julgamentos significativos feitos pelo auditor do componente, bem como as conclusões alcançadas, que são relevantes para a auditoria do grupo;

• assuntos que devam ser comunicados aos responsáveis pela governança do grupo; ou

• assuntos que podem ser considerados os principais assuntos de auditoria a serem comunicados no relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do grupo.

A177. Quando exigido por lei ou regulamento, determinados documentos do auditor do componente podem ser incluídos no arquivo de auditoria do auditor do grupo, por exemplo, para responder à solicitação de uma autoridade reguladora de revisar a documentação relacionada ao trabalho realizado por um auditor do componente.

A178. As políticas ou os procedimentos estabelecidos pela firma de acordo com o seu sistema de gestão da qualidade, ou os recursos fornecidos pela firma ou por uma rede, podem ajudar o auditor do grupo a documentar a direção e supervisão dos auditores dos componentes e a revisão de seu trabalho. Por exemplo, uma ferramenta de auditoria eletrônica pode ser utilizada para facilitar as comunicações entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes. A ferramenta de auditoria eletrônica também pode ser utilizada para documentar a auditoria, bem como fornecer informações sobre o(s) revisor(es) e a(s) data(s) e extensão de sua revisão.

*Considerações Adicionais Quando o Acesso à Documentação de Auditoria do Auditor do Componente é Restrito (Ref.: item 59)*

A179. A documentação de auditoria para uma auditoria de grupo pode apresentar algumas complexidades ou desafios adicionais em determinadas circunstâncias. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando leis ou regulamentos impedem que o auditor do componente forneça documentação fora de sua jurisdição, ou quando guerras, instabilidade social ou surtos de doenças restringem o acesso à documentação de auditoria do auditor do componente.

A180. O auditor do grupo pode ser capaz de superar essas restrições, por exemplo, ao:

• visitar o local do auditor do componente ou reunindo-se com o auditor do componente em um local diferente daquele onde se encontra o auditor do componente, para revisar a documentação de auditoria do auditor do componente;

• revisar remotamente a documentação relevante de auditoria mediante a utilização de tecnologia, quando não for proibido por lei ou regulamento;

• solicitar ao auditor do componente que prepare e apresente um memorando que aborde as informações relevantes e discutir com o auditor do componente, se necessário, para tratar do conteúdo do memorando; ou

• discutir com o auditor do componente os procedimentos realizados, a evidência obtida e as conclusões alcançadas pelo auditor do componente.

É uma questão de julgamento profissional se uma ou mais das ações descritas acima podem ser suficientes para superar as restrições dependendo dos fatos e das circunstâncias da auditoria do grupo.

A181. Quando o acesso à documentação de auditoria do auditor do componente é restrito, a documentação do auditor do grupo ainda deve cumprir os requisitos das normas de auditoria, incluindo aqueles relacionados à documentação da natureza, época e extensão da direção e supervisão do auditor do componente, bem como da revisão de seu trabalho, pelo auditor do grupo. Nessas circunstâncias, as orientações nos itens A148 e A149 podem ser úteis para determinar a extensão da revisão pelo auditor do grupo da documentação de auditoria do auditor do componente. Os itens A176 e A177 fornecem exemplos de circunstâncias em que determinados documentos de auditoria do auditor do componente podem ser incluídos no arquivo de auditoria do auditor do grupo.

A182. Se o auditor do grupo não conseguir superar as restrições de acesso à documentação de auditoria do auditor do componente, o auditor do grupo pode ter que considerar se existe uma limitação de escopo que possa exigir uma modificação na opinião sobre as demonstrações contábeis do grupo (ver item A45).

**Apêndice 1**

(Ref.: item A42)

**Exemplo de Relatório do Auditor Independente quando a equipe de trabalho do Auditor do Grupo Não É Capaz de Obter Evidência de Auditoria Apropriada e Suficiente que Fundamente a Opinião de Auditoria do Grupo**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, são consideradas as seguintes circunstâncias:

• Auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis consolidadas de uma entidade que não seja uma entidade listada usando uma estrutura de apresentação adequada. A auditoria é uma auditoria de grupo de uma entidade com subsidiárias (ou seja, a NBC TA 600 se aplica).

• As demonstrações contábeis consolidadas são preparadas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (uma estrutura para fins gerais).

• Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas na NBC TA 210.

• O auditor do grupo é incapaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada a um componente avaliado pelo método de equivalência patrimonial (o investimento foi contabilizado em $15 milhões no balanço patrimonial, que reflete ativos totais de $60 milhões), porque o auditor do grupo não teve acesso aos registros contábeis, à administração ou ao auditor do componente.

• O auditor do grupo leu as demonstrações contábeis auditadas do componente em 31 de dezembro de 20X1, incluindo o respectivo relatório do auditor, e considerou as informações contábeis relacionadas, mantidas pela administração do grupo em relação ao componente.

• De acordo com o julgamento do sócio encarregado do trabalho do grupo, o efeito nas demonstrações contábeis dessa impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente é relevante, mas não generalizada.1

• As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

• Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza relevante relacionada a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa sobre a capacidade de a entidade continuar em operação, de acordo com a NBC TA 570.

• O auditor não é requerido, e de outra forma não decidiu, comunicar os principais assuntos de auditoria de acordo com a NBC TA 701 e, sendo assim, decidiu não o fazer.

• O auditor obteve todas as outras informações antes da data do seu relatório e o assunto que deu origem à opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis consolidadas também afetam as outras informações.

• Os responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis consolidadas diferem dos responsáveis pela preparação das demonstrações contábeis consolidadas.

1 Se, de acordo com o julgamento do sócio do trabalho do grupo, o efeito nas demonstrações contábeis decorrente da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente é relevante e generalizado, de acordo com a NBC TA 705, o sócio do trabalho do grupo deve se abster de expressar uma opinião.

**RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

Aos Acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Relatório sobre a Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas3

**Opinião com Ressalva**

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada "Base para Opinião com Ressalva”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia e suas controladas em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

**Base para Opinião com Ressalva**

O investimento da companhia na empresa XYZ, uma coligada estrangeira adquirida durante o exercício e avaliada pelo método de equivalência patrimonial, está registrado em $15 milhões no balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1, e a participação da Companhia ABC no lucro líquido da Empresa XYZ de $1 milhão está incluída no resultado do exercício findo nessa data. Não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o valor contábil do investimento da Companhia na empresa XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e da participação dela no lucro líquido da investida XYZ em razão de não termos tido acesso às informações financeiras, à administração e aos auditores da empresa XYZ. Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustar esses valores.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de Auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada "Responsabilidades do auditor pela auditoria das Demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

**Outras informações que acompanham as demonstrações consolidadas e o relatório do auditor Demonstrações contábeis**

[Apresentação de acordo com o Exemplo 6 do Apêndice 2 da NBC TA 720 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações. O último item da seção “Outras informações” do Exemplo 6 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à “Opinião com ressalva” que também afeta outras informações.]

3 No caso de o relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis consolidadas”, e, no fim do relatório, outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas4

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700.]

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Os dois últimos itens aplicáveis apenas a auditorias de entidades listadas não seriam incluídos.]

[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)]

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

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

4 Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados no contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.

**Apêndice 2**

**(Ref.: item A85)**

**Entendimento do sistema de controle internos do grupo**

1. Este apêndice fornece exemplos de assuntos relacionados a controles internos que podem ser úteis na obtenção de um entendimento do sistema de controle interno no contexto do ambiente de um grupo e amplia a forma como o Apêndice 3 da NBC TA 315 deve ser aplicado em relação a uma auditoria das demonstrações contábeis de um grupo. Os exemplos podem não ser relevantes para cada trabalho de auditoria de grupo, e a lista de exemplos não é necessariamente exaustiva.

Ambiente de Controle

2. O entendimento do ambiente de controle pelo auditor do grupo pode incluir os seguintes assuntos:

• A estrutura das funções de governança e administração em todo o grupo e as responsabilidades de supervisão da administração do grupo, incluindo acordos para atribuir autoridade e responsabilidade à administração de entidades ou unidades de negócios no grupo.

• A forma como a supervisão do sistema de controle interno do grupo por parte dos responsáveis pela governança é estruturada e organizada.

• A forma como as normas éticas e comportamentais são comunicadas e reforçadas na prática em todo o grupo (por exemplo, programas abrangentes no nível de grupo, como códigos de conduta e programas de prevenção de fraudes).

• A consistência de políticas e procedimentos em todo o grupo, incluindo um manual de procedimentos de relatório financeiro do grupo.

O Processo de Avaliação de Risco do Grupo

3. O entendimento do auditor do grupo em relação ao processo de avaliação de risco do grupo pode incluir questões como o processo de avaliação de risco da administração do grupo, ou seja, o processo de identificação, análise e gerenciamento de riscos de negócios, incluindo riscos de fraude, que podem resultar em distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo. Pode também incluir um entendimento do grau de sofisticação do processo de avaliação de riscos do grupo e o envolvimento de entidades e unidades de negócios nesse processo.

O Processo do Grupo para Monitorar o Sistema de Controle Interno

4. O entendimento por parte do auditor do grupo do processo da entidade para monitorar o sistema de controles internos pode incluir questões como o monitoramento dos controles, incluindo a forma como os controles são monitorados em todo o grupo e, quando relevante, atividades da auditoria interna em todo o grupo, incluindo a sua natureza, responsabilidades e atividades relativas ao monitoramento dos controles em entidades ou unidades de negócios do grupo. O item 15 da NBC TA 610 - Utilização do Trabalho de Auditoria Interna exige que o auditor avalie em que extensão o *status* organizacional da função de auditoria interna e as políticas e os procedimentos relevantes corroboraram a objetividade dos auditores internos, o nível de competência da auditoria interna e se a auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo o controle de qualidade.

O Sistema de Informação e Comunicação

5. O entendimento do sistema de informação e comunicação pelo auditor do grupo pode incluir os seguintes assuntos:

• A extensão da centralização no ambiente de TI do grupo e da uniformização dos aplicativos de TI, dos processos de TI e da infraestrutura de TI.

• O monitoramento das operações da administração do grupo e os resultados financeiros de entidades ou unidades de negócios do grupo, incluindo rotinas regulares de relatório, o que possibilita a administração do grupo monitorar o desempenho em relação a orçamentos e tomar ação apropriada.

• Monitoramento, controle, conciliação e eliminação de transações intragrupo, lucros não realizados e saldos contábeis intragrupo em nível de grupo.

• Um processo de monitoramento da tempestividade e da avaliação da exatidão e integridade das informações contábeis recebidas de entidades ou unidades de negócios do grupo.

*Processo de Consolidação*

6. O entendimento do processo de consolidação pelo auditor do grupo pode incluir os seguintes assuntos:

São assuntos Relacionados à Estrutura de Relatório Contábil Aplicável:

• a extensão em que a administração das entidades ou unidades de negócios do grupo tem entendimento da estrutura de relatório financeiro aplicável;

• o processo para identificar e contabilizar as entidades ou unidades de negócios do grupo, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;

• o processo de identificação de segmentos reportáveis para divulgação por segmento, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;

• o processo de identificação das relações com partes relacionadas e das transações com partes relacionadas para divulgação de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;

• as políticas contábeis aplicadas às demonstrações contábeis do grupo, as alterações em relação ao exercício anterior e mudanças resultantes de normas novas ou revisadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;

• os procedimentos para lidar com entidades ou unidades de negócios do grupo com encerramento do ano fiscal diferente daquele do grupo.

Questões Relacionadas ao Processo de Consolidação

• O processo da administração do grupo para obter entendimento das políticas contábeis utilizadas pelas entidades ou unidades de negócios do grupo e, quando aplicável, assegurar que políticas contábeis sejam utilizadas uniformemente na elaboração das informações contábeis das entidades ou unidades de negócios do grupo para as demonstrações contábeis do grupo, e que as diferenças nas políticas contábeis sejam identificadas e ajustadas quando necessário, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Políticas contábeis uniformes são princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas adotadas pelo grupo, com base na estrutura de relatório contábil e financeiro aplicável, que as entidades ou unidades de negócios do grupo utilizam para divulgar, de forma consistente, transações similares. Essas políticas são normalmente descritas no manual de procedimentos de relatório financeiro e no pacote de relatórios emitido pela administração do grupo.

• O processo da administração do grupo para assegurar a apresentação de relatórios financeiros completos, precisos e tempestivos pelas entidades ou unidades de negócios do grupo para a consolidação.

• O processo de conversão das informações financeiras de entidades ou unidades de negócios estrangeiras do grupo para a moeda das demonstrações contábeis do grupo.

• Como o ambiente de TI do grupo é organizado para a consolidação e as políticas que definem os fluxos de informações no processo de consolidação, incluindo os aplicativos de TI envolvidos.

• O processo da administração do grupo para obter informações sobre eventos subsequentes.

Assuntos Relacionados a Ajustes e Reclassificações de Consolidação:

• O processo de registro de ajustes de consolidação, incluindo a preparação, autorização e processamento de lançamentos relacionados no diário, e a experiência do pessoal responsável pela consolidação.

• Os ajustes de consolidação requeridos pela estrutura de relatório financeiro aplicável.

• A lógica de negócios para os eventos e as transações que deram origem aos ajustes de consolidação.

• Frequência, natureza e tamanho das transações entre entidades ou unidades de negócios do grupo.

• Os procedimentos para monitoramento, controle, conciliação e eliminação de transações intragrupo, lucros não realizados e saldos contábeis intragrupo.

• Medidas tomadas para determinar o justo valor dos ativos e passivos adquiridos, procedimentos para amortização de ágio (quando aplicável) e testes de redução ao valor recuperável (*impairment*) de ágio, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

• Acordos com acionista majoritário ou minoritários referentes a perdas incorridas por uma entidade ou unidade de negócios do grupo (por exemplo, obrigação dos acionistas minoritários de compensar tais perdas).

Atividades de Controle

7. O entendimento pelo auditor do grupo das atividades de controle do componente pode incluir:

• A uniformização dos controles de processamento de informações e controles gerais de TI para todo o grupo ou parte dele.

• A extensão da uniformização do planejamento de controles para todo o grupo ou parte dele que tratam os riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo no nível da afirmação.

• A extensão em que os controles comuns planejados foram implementados de forma consistente em todo o grupo ou parte dele.

**Apêndice 3**

**(Ref.: item A110)**

**Exemplos de Eventos ou Condições que Podem Resultar em Riscos de Distorção Relevante nas Demonstrações Contábeis do Grupo**

Os itens a seguir são exemplos de eventos (incluindo transações) e condições que podem indicar a existência de riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo, seja devido a fraude ou erro, inclusive em relação ao processo de consolidação. Os exemplos fornecidos pelo fator de risco inerente abrangem uma vasta gama de eventos e condições; no entanto, nem todos os eventos e condições são relevantes para todos os trabalhos de auditoria de grupo, e a lista de exemplos não é exaustiva. Os eventos e as condições foram categorizados pelo fator de risco inerente que pode ter o maior efeito nas circunstâncias. Devido às inter-relações entre fatores de risco inerentes, os eventos e as condições dos exemplos também podem estar sujeitos ou serem afetados por outros fatores de risco inerentes em níveis variáveis (ver Apêndice 2 da NBC TA 315).

Fator de Risco Inerente

Exemplos de Eventos ou Condições que Podem Resultar na existência de Riscos de Distorção Relevante nas Demonstrações Contábeis do Grupo no Nível da Afirmação:

Complexidade

• existência de transações complexas que são contabilizadas em mais de uma entidade ou unidades de negócios do grupo;

• aplicação de políticas contábeis por entidades ou unidades de negócios no grupo que diferem das aplicadas às demonstrações contábeis do grupo;

• mensurações ou divulgações contábeis que envolvem processos complexos utilizadas por entidades ou unidades de negócios no grupo, como contabilização de instrumentos financeiros complexos; e

• operações sujeitas a um alto nível de regulamentos complexos em várias jurisdições, ou entidades ou unidades de negócios no grupo que operam em vários setores e estejam sujeitas a diferentes tipos de regulamentos.

Subjetividade

• Julgamentos sobre quais entidades ou unidades de negócios do grupo requerem a incorporação de suas informações financeiras nas demonstrações contábeis do grupo, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, por exemplo, se existem ou não entidades de propósito específico ou entidades não comerciais que requerem incorporação.

• Julgamentos com relação à correta aplicação dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável por entidades ou unidades de negócios do grupo.

Mudança

• Aquisições, alienações ou reorganizações frequentes.

Fator de Risco Inerente

Exemplos de Eventos ou Condições que Podem Resultar na existência de Riscos de Distorção Relevante nas Demonstrações Contábeis do Grupo no Nível da Afirmação:

Incerteza

• entidades ou unidades de negócios do grupo que operam em jurisdições estrangeiras que podem estar expostas a fatores como intervenção governamental não usual em áreas como comércio e política fiscal, além de restrições sobre movimentações de moeda e dividendos; e flutuações nas taxas de câmbio.

Suscetibilidade à Distorção devido ao Viés da Administração ou Outros Fatores de Risco de Fraude, na medida em que afetam o Risco Inerente:

• relações e transações não usuais com partes relacionadas;

• entidades ou unidades de negócios do grupo com encerramentos de ano fiscal diferentes, que podem ser utilizadas para manipular a época das transações;

• ocorrências anteriores de ajustes de consolidação não autorizados ou incompletos;

• planejamento tributário agressivo dentro do grupo ou grandes transações em dinheiro com entidades em paraísos fiscais;

• ocorrências anteriores de saldos contábeis intragrupo que não tem correspondência ou não foram conciliados na consolidação; e

• transferências de valores altos intragrupo não usuais, particularmente para entidades ou unidades de negócios recém-incorporadas que operem em locais com um risco significativo ou elevado de fraude.

Indicadores de que o ambiente de controles, o processo de avaliação de riscos do grupo ou o processo do grupo para monitorar o sistema de controles internos do grupo não são apropriados às circunstâncias do grupo, considerando a natureza e complexidade do grupo, e não fornecem uma base adequada para os outros componentes do sistema de controles internos do grupo, incluindo:

• estruturas de governança corporativa deficientes, incluindo processos de tomada de decisão que não são transparentes; e

• controles abrangentes, no nível do grupo, inexistentes ou ineficazes, incluindo informações inapropriadas da administração do grupo a respeito do monitoramento das operações das entidades ou unidades de negócios do grupo e seus resultados.