

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC TA 260 (R2), DE 17 DE JUNHO DE 2016**

*Dá nova redação à NBC TA 260 (R2) que dispõe sobre a comunicação com os responsáveis pela governança.*

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a IFAC que autorizou, no Brasil, o CFC e o IBRACON – Instituto de Auditoria Independente do Brasil, como tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 260 da IFAC:

**NBC TA 260 (R2) – COMUNICAÇÃO COM OS RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 3
Papel da comunicação	4 – 7
Data de vigência	8
<b>OBJETIVO</b>	9
<b>DEFINIÇÕES</b>	10
<b>REQUISITOS</b>	
Responsáveis pela governança	11 – 13
Assuntos a serem comunicados	14 – 17
Processo de comunicação	18 – 22
Documentação	23
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Responsáveis pela governança	A1 – A8
Assuntos a serem comunicados	A9 – A36
Processo de comunicação	A37 – A53
Documentação	A54
<b>Apêndice 1:</b> Requisitos específicos na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica, e outros trabalhos de assecuração e de serviços correlatos, e outras normas de auditoria que se referem a comunicações com os responsáveis pela governança	
<b>Apêndice 2:</b> Aspectos qualitativos de práticas contábeis	

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta norma trata da responsabilidade do auditor independente na comunicação com os responsáveis pela governança na auditoria de demonstrações contábeis. Embora esta norma se aplique independentemente da estrutura de governança ou do tamanho da entidade, considerações específicas se aplicam quando todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade e para as entidades listadas. Esta norma não estabelece requisitos relacionados à comunicação do auditor com a administração ou proprietários da entidade, a menos que eles também sejam responsáveis pela governança.
2. Esta norma foi escrita no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, mas pode também ser aplicável, adaptada, conforme necessário nas circunstâncias, aos trabalhos de auditoria de outras informações contábeis históricas quando os responsáveis pela governança têm a responsabilidade de supervisionar de forma geral a elaboração das outras informações contábeis históricas.
3. Devido à importância da efetiva comunicação recíproca na auditoria de demonstrações contábeis, esta norma fornece uma estrutura abrangente para a comunicação do auditor com os responsáveis pela governança e identifica alguns assuntos específicos a serem comunicados a eles. Assuntos adicionais a serem comunicados, que complementam as exigências desta norma, estão identificados em outras normas de auditoria (ver Apêndice 1). Adicionalmente, a NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno estabelece requisitos específicos para a comunicação, aos responsáveis pela governança, de deficiências significativas no controle interno que o auditor identificou durante a auditoria. Assuntos adicionais não exigidos por esta ou por outras normas de auditoria podem ter sua comunicação requerida por lei ou regulamento, por acordos com a entidade, ou por exigências adicionais aplicáveis ao trabalho. Esta norma não impede o auditor de comunicar qualquer outro assunto aos responsáveis pela governança (ver itens A33 a A36).

### **Papel da comunicação**

4. Esta norma aborda, principalmente, as comunicações do auditor aos responsáveis pela governança. Contudo, a efetiva comunicação recíproca é importante para auxiliar:
  - (a) o auditor e os responsáveis pela governança a entenderem assuntos relacionados ao contexto da auditoria e a desenvolverem um relacionamento de trabalho construtivo. Esse relacionamento é desenvolvido mantendo ao mesmo tempo a independência e a objetividade do auditor;
  - (b) o auditor a obter dos responsáveis pela governança informações relevantes para a auditoria. Por exemplo, os responsáveis pela governança podem auxiliar o auditor a entender a entidade e seu ambiente, identificar fontes de evidência de auditoria apropriadas e fornecer informações sobre transações ou eventos específicos; e
  - (c) os responsáveis pela governança a cumprirem sua responsabilidade de exercer supervisão geral do processo de relatórios financeiros, reduzindo, dessa maneira, os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.

5. Embora o auditor seja responsável pela comunicação de assuntos exigidos por esta norma, a administração também tem a responsabilidade de comunicar assuntos de interesse da governança aos seus responsáveis. A comunicação do auditor não exime a administração dessa responsabilidade. Da mesma forma, a comunicação da administração aos responsáveis pela governança de assuntos que o auditor deve comunicar não isenta o auditor da responsabilidade de também comunicá-los. A comunicação desses assuntos pela administração pode, contudo, afetar a forma ou a época da comunicação do auditor com os responsáveis pela governança.
6. A comunicação clara de assuntos específicos que devem ser comunicados, conforme exigido pelas normas de auditoria, é parte integrante da auditoria. As normas de auditoria não exigem, contudo, que o auditor execute procedimentos especificamente para identificar quaisquer outros assuntos para comunicar aos responsáveis pela governança.
7. Leis ou regulamentos podem restringir a comunicação do auditor de certos assuntos aos responsáveis pela governança. Por exemplo, leis ou regulamentos podem proibir, especificamente, uma comunicação ou outra ação que possa prejudicar a investigação pela autoridade competente de ato ilegal real ou suspeito. Em algumas circunstâncias, eventuais conflitos entre as obrigações de confidencialidade e as obrigações de comunicação do auditor podem ser complexos. Nesses casos, o auditor deve considerar obter assessoria jurídica.

### **Data de vigência**

8. Esta norma é aplicável a auditorias de demonstrações contábeis que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

### **Objetivo**

9. Os objetivos do auditor são:
  - (a) comunicar claramente aos responsáveis pela governança as suas responsabilidades em relação à auditoria das demonstrações contábeis, e uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria;
  - (b) obter dos responsáveis pela governança informações relevantes para a auditoria;
  - (c) fornecer, tempestivamente, aos responsáveis pela governança as observações decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisionar de modo geral o processo de relatórios financeiros; e
  - (d) promover a efetiva comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança.

### **Definições**

10. Para fins desta norma, os termos a seguir têm os seguintes significados:
  - (a) **Responsáveis pela governança** são as pessoas ou organizações com responsabilidade pela supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatórios financeiros. Para algumas entidades em algumas circunstâncias, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração, por exemplo, membros executivos do conselho de administração de entidade do setor público ou privado, ou sócio proprietário. Para discussão sobre a diversidade das estruturas de governança, ver itens

A1 a A8.

- (b) **Administração** são as pessoas com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir pessoal da administração, por exemplo, membros do conselho de administração ou sócio-proprietário.

## **Requisitos**

### **Responsáveis pela governança**

11. O auditor deve determinar as pessoas apropriadas dentro da estrutura da governança da entidade com as quais deve se comunicar (ver itens A1 a A4).

#### *Comunicação com o subgrupo dos responsáveis pela governança*

12. Quando o auditor se comunicar com o subgrupo dos responsáveis pela governança, por exemplo, comitê de auditoria ou indivíduo, deve determinar se também precisa se comunicar com o conselho de administração ou órgão equivalente (ver itens A5 a A7).

#### *Quando todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade*

13. Em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade, como, por exemplo, uma empresa de pequeno porte onde o único proprietário administra a entidade e não há outros desempenhando a função de governança. Nesses casos, se os assuntos exigidos por esta norma são comunicados a pessoas com responsabilidades administrativas, e essas pessoas também têm responsabilidades de governança, os assuntos não precisam ser comunicados novamente para essas mesmas pessoas no seu papel de governança. Esses assuntos estão mencionados no item 16(c). O auditor deve, não obstante, ficar satisfeito de que a comunicação com a pessoa com responsabilidades administrativas inclui todos aqueles que devem ser comunicados (ver item A8).

## **Assuntos a serem comunicados**

### *Responsabilidade do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis*

14. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança as responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis, incluindo que:
- (a) o auditor é responsável por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas pela administração com a supervisão geral dos responsáveis pela governança; e
  - (b) a auditoria das demonstrações contábeis não isenta a administração ou os responsáveis pela governança de suas responsabilidades (ver itens A9 e A10).

### *Alcance e época planejados da auditoria*

15. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria, o que inclui a comunicação de riscos significativos identificados pelo auditor (ver itens A11 a A16).

### *Constatação significativa decorrente da auditoria*

16. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança (ver itens A17 e A18):
- (a) a visão do auditor sobre aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade, incluindo políticas e estimativas contábeis, e divulgações nas demonstrações contábeis. Quando for o caso, o auditor deve explicar aos responsáveis pela governança por que o auditor considera uma prática contábil significativa, que é aceitável pela estrutura de relatório financeiro aplicável, como não sendo a mais apropriada para as circunstâncias específicas da entidade (ver itens A19 e A20);
  - (b) dificuldades significativas, se houver, encontradas durante a auditoria (ver item A21);
  - (c) a menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade:
    - (i) assuntos importantes decorrentes da auditoria que foram discutidos ou tratados por correspondência com a administração (ver item A22); e
    - (ii) representações formais (por escrito) exigidas pelo auditor;
  - (d) circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório do auditor, se houver (ver itens A23 a A25); e
  - (e) quaisquer outros assuntos decorrentes da auditoria que, no julgamento profissional do auditor, sejam relevantes para a supervisão geral do processo de relatórios financeiros (ver itens A26 a A28).

#### *Independência do auditor*

17. No caso de entidades listadas, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança:
- (a) uma declaração de que a equipe de trabalho e outras pessoas na firma de auditoria, bem como a própria firma e, quando aplicável, as firmas da rede, ~~as exigências éticas relevantes relativas à~~ cumpriram os requisitos éticos pertinentes de independência; e (Alterado pela Revisão NBC 32)
    - (i) todos os relacionamentos e outros assuntos entre a firma, firmas da rede e a entidade que, segundo o julgamento profissional do auditor, podem razoavelmente ser considerados com relação à independência. Isso deve incluir o total de honorários cobrados durante o período coberto pelas demonstrações contábeis, pelos serviços de auditoria e não auditoria prestados pela firma e pelas firmas da rede à entidade e a componentes controlados pela entidade. Esses honorários devem ser alocados a categorias que sejam apropriadas para auxiliar os responsáveis pela governança a avaliarem o efeito dos serviços sobre a independência do auditor; e
    - (ii) as correspondentes salvaguardas que foram aplicadas para eliminar ameaças à independência identificadas ou reduzi-las a um nível aceitável (ver itens A29 a A32).

#### **Processo de comunicação**

##### *Estabelecimento do processo de comunicação*

18. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança a forma, a época e o conteúdo geral previsto das comunicações (ver itens A37 a A45).

### *Forma de comunicação*

19. O auditor deve comunicar por escrito aos responsáveis pela governança as constatações significativas decorrentes da auditoria se, no julgamento profissional do auditor, a comunicação verbal não for adequada. As comunicações por escrito não precisam incluir todos os assuntos que surgiram no curso da auditoria (ver itens A46 a A48).
20. O auditor deve comunicar por escrito aos responsáveis pela governança sobre sua independência, quando exigido pelo item 17.

### *Época da comunicação*

21. O auditor deve se comunicar tempestivamente com os responsáveis pela governança (ver itens A49 e A50).

### *Adequação do processo de comunicação*

22. O auditor deve avaliar se a comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança foi adequada para fins da auditoria. Em caso negativo, o auditor deve considerar tal aspecto em sua avaliação de riscos e na sua capacidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, tomando as medidas apropriadas (ver itens A51 a A53).

### **Documentação**

23. Caso os assuntos que devam ser comunicados, conforme exigido por esta norma, sejam comunicados verbalmente, o auditor deve incluir essa informação na documentação de auditoria, inclusive quando e a quem eles foram comunicados. Caso os assuntos tenham sido comunicados por escrito, o auditor deve reter cópia da comunicação como parte da documentação de auditoria, de acordo com a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6 (ver item A54).

### **Vigência**

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016. Com a nova redação, a sigla desta norma passa a ser NBC TA 260 (R2), revogando-se, a partir de 1º de janeiro de 2017, a Resolução CFC n.º 1.209/2009, publicada no D.O.U., Seção 1, de 3/12/2009, e demais disposições em contrário.

Brasília, 17 de junho de 2016.

**Contador José Martonio Alves Coelho**  
**Presidente**

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Responsáveis pela governança (ver item 11)**

- A1. As estruturas de governança variam de entidade para entidade, refletindo influências, como diferentes ambientes culturais e legais e tamanho e características societárias da entidade. Por exemplo:
- Em algumas situações existe conselho supervisor (total ou substancialmente não executivo) que é legalmente separado da diretoria ou da administração da entidade (estrutura de dois níveis). Em outras situações, as funções de supervisão geral e direção são de responsabilidade legal de conselho único ou unitário (estrutura de um nível).
  - Em algumas entidades, os responsáveis pela governança ocupam cargos que são parte integrante da estrutura legal da entidade, por exemplo, diretores da empresa. Em outras, por exemplo, algumas entidades governamentais, um órgão que não faz parte da entidade é responsável pela governança.
  - Em certos casos, alguns ou todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade. Em outros, os responsáveis pela governança e a administração são pessoas diferentes.
  - Em alguns casos, os responsáveis pela governança são responsáveis pela aprovação das demonstrações contábeis da entidade. Conforme descrito na NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item A68, ter responsabilidade pela aprovação nesse contexto significa ter autoridade para concluir que foram elaboradas todas as demonstrações que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas (em outros casos, a administração tem essa responsabilidade).
- A2. Na maioria das entidades, a governança é responsabilidade coletiva dos órgãos de administração, tais como: conselho de administração, conselho supervisor, sócios, proprietários, comitê de administração, conselho de governança, agentes fiduciários ou afins. Em algumas entidades de pequeno porte, contudo, um indivíduo pode ser responsável pela governança, como, por exemplo, o sócio proprietário no caso de não haver nenhum outro proprietário ou haver agente fiduciário (por exemplo, representante de debenturistas perante a companhia emissora, protegendo seus direitos na emissora). Quando a governança é responsabilidade coletiva, um subgrupo, como comitê de auditoria ou até uma pessoa, pode ser responsável por tarefas específicas para auxiliar o órgão de supervisão a cumprir suas responsabilidades. Alternativamente, um subgrupo ou uma pessoa pode ter responsabilidades específicas legalmente identificadas, diferentes daquelas do órgão de supervisão geral.
- A3. Essa diversidade significa que não é possível, para esta norma, especificar para todas as auditorias as pessoas para as quais o auditor deve comunicar determinados assuntos. Além disso, em alguns casos, as pessoas apropriadas podem não ser claramente identificadas pela estrutura legal aplicável ou outras circunstâncias do trabalho de auditoria, por exemplo, entidades em que a estrutura de governança não está definida formalmente, como empresas familiares, algumas organizações sem fins lucrativos e algumas entidades governamentais. Nesses casos, o auditor pode ter que discutir e decidir com a parte contratante para quais pessoas devem ser feitas as comunicações. Ao decidir com quem se comunicar, o entendimento do auditor da estrutura de governança e dos processos da entidade, obtido de

acordo com a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente, é importante. As pessoas apropriadas com as quais se deve comunicar podem variar dependendo do assunto a ser comunicado.

- A4. A NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, item 49, inclui assuntos específicos a serem comunicados pelos auditores do grupo aos responsáveis pela governança. Quando a entidade é um componente de grupo, as pessoas apropriadas com as quais o auditor deve se comunicar dependem das circunstâncias do trabalho de auditoria e do assunto a ser comunicado. Em alguns casos, diversos componentes podem estar conduzindo os mesmos negócios dentro do mesmo sistema de controles internos e usando as mesmas práticas contábeis. Quando os responsáveis pela governança desses componentes são os mesmos (por exemplo, conselho de administração comum), a duplicidade pode ser evitada tratando esses componentes, simultaneamente, para fins de comunicação.

*Comunicação com o subgrupo dos responsáveis pela governança (item 12)*

- A5. Ao considerar comunicar-se com o subgrupo dos responsáveis pela governança, o auditor pode levar em conta assuntos, como:
- as respectivas responsabilidades do subgrupo e do órgão de supervisão;
  - a natureza do assunto a ser comunicado;
  - exigências legais ou regulamentares relevantes;
  - se o subgrupo tem autoridade para adotar ações em relação aos assuntos que foram comunicados e se pode fornecer informações e explicações adicionais que o auditor possa precisar.
- A6. Ao decidir se também há necessidade de comunicar informações, na íntegra ou de forma resumida, ao órgão de supervisão, o auditor pode ser influenciado pela sua avaliação da efetividade e adequação da comunicação de informações relevantes pelo subgrupo ao órgão de supervisão. O auditor pode deixar explícito, ao aceitar os termos do trabalho de auditoria, que, a menos que impedido por leis ou regulamentos, o auditor reserva-se no direito de comunicar diretamente ao órgão de supervisão.
- A7. Existem comitês de auditoria (ou subgrupos semelhantes com nomes diferentes) em muitas jurisdições. Embora sua autoridade e suas funções possam ser diferentes, a comunicação com o comitê de auditoria, quando este existir, tornou-se elemento-chave na comunicação do auditor com os responsáveis pela governança. Os princípios de boa governança sugerem que:
- o auditor seja convidado a participar regularmente das reuniões do comitê de auditoria;
  - o presidente do comitê de auditoria e, quando aplicável, os outros membros do comitê de auditoria devem se reunir periodicamente com o auditor;
  - o comitê de auditoria deve se reunir com o auditor sem a presença da administração pelo menos uma vez por ano.

*Quando todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade (item 13)*

A8. Em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade, e a aplicação das exigências de comunicação é modificada para reconhecer essa posição. Nesses casos, a comunicação com as pessoas com responsabilidades administrativas pode não informar adequadamente todos aqueles na função de governança com quem o auditor de outra forma se comunicaria. Por exemplo, na entidade onde todos os diretores estejam envolvidos na administração da entidade, alguns desses diretores (por exemplo, diretor responsável de *marketing*) podem não estar cientes de assuntos importantes discutidos com outro diretor (por exemplo, diretor responsável pela elaboração das demonstrações contábeis).

### **Assuntos a serem comunicados**

#### *Responsabilidade do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis (item 14)*

A9. As responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis são normalmente incluídas na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito que registre os termos acordados da contratação (NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, item 10). Leis, regulamentos ou a estrutura de governança da entidade podem requerer que os responsáveis pela governança estabeleçam os termos do trabalho com o auditor. Quando esse não é o caso, fornecer cópia da carta de contratação ou outra forma adequada do acordo por escrito aos responsáveis pela governança pode ser uma maneira apropriada de comunicá-los sobre assuntos, como:

- a responsabilidade do auditor pela execução da auditoria de acordo com as normas de auditoria, cujo objetivo é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis. Portanto, os assuntos que as normas de auditoria requerem que sejam comunicados incluem assuntos importantes decorrentes da auditoria das demonstrações contábeis que sejam relevantes aos responsáveis pela governança na supervisão geral do processo de relatórios financeiros;
- o fato de que as normas de auditoria não exigem que o auditor planeje procedimentos com o objetivo de identificar assuntos suplementares para comunicar aos responsáveis pela governança;
- quando a NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente é aplicável, a responsabilidade do auditor de determinar e comunicar os principais assuntos de auditoria no seu relatório;
- quando aplicável, a responsabilidade do auditor de comunicar certos assuntos exigidos por leis ou regulamentos, por acordo com a entidade, ou por exigências adicionais aplicáveis ao trabalho de auditoria.

A10. Leis ou regulamentos, acordos com a entidade ou exigências adicionais aplicáveis ao trabalho de auditoria, podem determinar uma comunicação mais ampla com os responsáveis pela governança. Por exemplo: (a) um acordo com a entidade pode determinar que certos assuntos sejam comunicados quando surgem a partir de serviços prestados por firma ou firma da rede que não seja o auditor das demonstrações contábeis; ou (b) o mandato do auditor do setor público pode determinar que os assuntos que vierem à atenção do auditor como resultado de outro trabalho, como, por exemplo, auditorias de desempenho, sejam comunicados.

#### *Alcance e época planejados da auditoria (item 15)*

A11. A comunicação sobre o alcance e a época planejados da auditoria pode:

- (a) auxiliar os responsáveis pela governança a entenderem melhor as consequências do

trabalho do auditor; a discutirem assuntos de risco e o conceito de materialidade com o auditor; e a identificarem quaisquer áreas em que possam solicitar que o auditor aplique procedimentos adicionais; e

(b) auxiliar o auditor a entender melhor a entidade e seu ambiente.

A12. A comunicação de riscos significativos identificados pelo auditor auxilia os responsáveis pela governança a entenderem esses assuntos e por que eles requerem consideração especial da auditoria. A comunicação de riscos significativos pode auxiliar os responsáveis pela governança a cumprirem sua responsabilidade de supervisionar, de modo geral, o processo de relatórios financeiros.

A13. Os assuntos comunicados podem incluir:

- como o auditor planeja tratar os riscos significativos de distorção relevante devido a fraude ou erro;
- como o auditor planeja tratar áreas de maior risco de distorção relevante identificadas;
- a abordagem do auditor em relação aos controles internos relevantes para a auditoria.
- a aplicação do conceito de materialidade no contexto da auditoria (NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria);
- a natureza e a extensão de habilidades ou conhecimentos especializados necessários para a execução dos procedimentos de auditoria planejados ou para a avaliação dos resultados da auditoria, incluindo o uso de especialista (NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas);
- quando a NBC TA 701 é aplicável, os entendimentos preliminares do auditor sobre assuntos que podem ser áreas de atenção significativa na auditoria e, portanto, podem ser principais assuntos de auditoria;
- a abordagem planejada do auditor para tratar as implicações sobre as demonstrações individuais e as divulgações de quaisquer mudanças significativas na estrutura de relatório financeiro aplicável ou no ambiente, na condição financeira ou nas atividades da entidade.

A14. Outros assuntos de planejamento que podem ser apropriados discutir com os responsáveis pela governança incluem:

- no caso de a entidade ter a função de auditoria interna, como os auditores independentes e internos podem trabalhar juntos de maneira construtiva e complementar, incluindo qualquer uso planejado do trabalho executado pela auditoria interna, assim como a natureza e a extensão de qualquer assistência direta que tenha sido planejada obter dos auditores internos (NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna, item 31);
- entendimento dos responsáveis pela governança sobre:
  - as pessoas apropriadas dentro da estrutura da governança da entidade com quem se comunicar;
  - a distribuição de responsabilidades entre os responsáveis pela governança e a administração;
  - os objetivos e as estratégias da entidade e os correspondentes riscos do negócio que podem resultar em distorções relevantes;
  - assuntos que os responsáveis pela governança consideram que justifiquem atenção especial durante a auditoria, e quaisquer áreas em que eles solicitem a aplicação de procedimentos adicionais;

- comunicações significativas entre a entidade e os reguladores; e
- outros assuntos que os responsáveis pela governança considerem que possam influenciar a auditoria das demonstrações contábeis;
- as atitudes, a consciência e as ações dos responsáveis pela governança em relação: (a) aos controles internos e sua importância na entidade, incluindo como os responsáveis pela governança supervisionam a eficácia dos controles internos; e (b) à detecção ou possibilidade de fraude;
- as ações dos responsáveis pela governança em resposta a mudanças em normas contábeis, práticas de governança corporativa, regulamentos de registro e assuntos relacionados, e o efeito dessas mudanças, por exemplo, sobre a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, incluindo:
  - a relevância, a confiabilidade, a comparabilidade e a compreensibilidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis; e
  - considerar se as demonstrações contábeis foram prejudicadas pela inclusão de informações que não são relevantes ou que obscurecem o devido entendimento dos assuntos divulgados;
- as respostas dos responsáveis pela governança a comunicações anteriores com o auditor;
- os documentos que compõem as outras informações (conforme definido na NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações) e a forma e a época planejadas da emissão desses documentos. Quando o auditor espera obter as outras informações após a data do seu relatório, as discussões com os responsáveis pela governança podem também incluir as ações que seriam apropriadas ou necessárias se o auditor concluir que existe distorção relevante nas outras informações obtidas após a data do seu relatório.

A15. Embora a comunicação com os responsáveis pela governança possa auxiliar o auditor a planejar o alcance e a época da auditoria, ela não altera a responsabilidade exclusiva do auditor de definir a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, incluindo a natureza, a época e a extensão dos procedimentos necessários para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.

A16. É preciso cuidado ao comunicar o alcance e a época planejados da auditoria aos responsáveis pela governança de modo a não comprometer a eficácia da auditoria, principalmente, no caso de alguns ou todos os responsáveis pela governança estarem envolvidos na administração da entidade. Por exemplo, comunicar a natureza e a época de procedimentos de auditoria detalhados pode reduzir a efetividade desses procedimentos por torná-los muito previsíveis.

#### Constatações significativas decorrentes da auditoria (item 16)

A17. A comunicação de constatações da auditoria pode incluir a solicitação de informações adicionais aos responsáveis pela governança para completar a evidência de auditoria obtida, por exemplo, o auditor pode confirmar que os responsáveis pela governança têm o mesmo entendimento sobre os fatos e as circunstâncias relevantes de transações ou eventos específicos.

A18. Quando a NBC TA 701 é aplicável, as comunicações com os responsáveis pela governança, exigidas pelo item 16, e a comunicação sobre os riscos significativos identificados pelo auditor, exigida pelo item 15, são especialmente relevantes para que o auditor determine os assuntos que exigiram sua atenção significativa e que, portanto, podem ser os principais

assuntos de auditoria (NBC TA 701, itens 9 e 10).

#### Aspectos qualitativos significativos das políticas contábeis (item 16(a))

A19. As estruturas de relatório financeiro normalmente permitem que a entidade faça estimativas contábeis e julgamentos sobre políticas contábeis e divulgações de demonstrações contábeis, por exemplo, em relação ao uso de premissas-chave no desenvolvimento de estimativas contábeis sobre as quais existe incerteza significativa de mensuração. Além disso, leis, regulamentos ou estruturas de relatório financeiro podem requerer a divulgação do resumo das principais políticas contábeis ou fazer referência a “estimativas contábeis críticas” ou “políticas e práticas contábeis críticas” para identificar e fornecer informações adicionais aos usuários sobre os julgamentos mais difíceis, subjetivos ou complexos feitos pela administração na elaboração das demonstrações contábeis.

A20. Como resultado, a visão do auditor sobre os aspectos subjetivos das demonstrações contábeis pode ser, particularmente, relevante para os responsáveis pela governança no cumprimento de suas responsabilidades de supervisão sobre o processo de relatório financeiro. Por exemplo, em relação aos assuntos descritos no item A19, os responsáveis pela governança podem ter interesse na avaliação do auditor sobre a adequação das divulgações das incertezas relacionadas a estimativas contábeis que dão origem a riscos significativos. A comunicação aberta e construtiva sobre aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade também pode incluir comentários sobre a aceitabilidade de práticas contábeis significativas e a qualidade das divulgações. O Apêndice 2 identifica assuntos que podem ser incluídos nessa comunicação.

#### Dificuldades significativas encontradas durante a auditoria (item 16(b))

A21. Dificuldades significativas encontradas durante a auditoria podem incluir assuntos, como:

- atrasos significativos da administração, indisponibilidade do pessoal da entidade ou relutância da administração em fornecer informações necessárias para o auditor executar os procedimentos de auditoria;
- um prazo injustificadamente curto para concluir a auditoria;
- esforço inesperadamente mais extenso para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente;
- a indisponibilidade de informações esperadas;
- restrições impostas ao auditor pela administração;
- relutância da administração em fazer ou apresentar, quando solicitada, sua avaliação sobre a capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional.

Em algumas circunstâncias, essas dificuldades podem constituir uma limitação ao alcance que leva à modificação da opinião do auditor (NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente).

#### Assuntos importantes discutidos ou tratados por correspondência com a administração (item 16(c)(i))

A22. Assuntos importantes discutidos ou tratados por correspondência com a administração podem incluir temas, como:

- eventos ou transações significativas que ocorreram durante o exercício;

- condições do negócio que afetam a entidade e planos e estratégias do negócio que podem afetar os riscos de distorção relevante;
- preocupações sobre consultas da administração com outros profissionais sobre assuntos contábeis ou de auditoria;
- discussões ou troca de correspondência relacionadas com a contratação inicial ou recorrente do auditor, sobre práticas contábeis, aplicação de normas de auditoria, honorários de auditoria ou outros serviços;
- assuntos importantes sobre os quais há desacordo com a administração, exceto por diferenças de opinião iniciais em decorrência de fatos incompletos ou informações preliminares que são resolvidas posteriormente pela obtenção de fatos relevantes ou informações adicionais pelo auditor.

Circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório do auditor (item 16(d))

A23. A NBC TA 210 requer que auditor estabeleça os termos do trabalho de auditoria com a administração ou os responsáveis pela governança, conforme apropriado (NBC TA 210, item 9). Os termos acordados do trabalho de auditoria devem ser registrados na carta de contratação de auditoria, ou outra forma adequada de acordo por escrito, e incluir, entre outras coisas, referência à forma e ao conteúdo esperados do relatório do auditor (NBC TA 210, item 10). Conforme explicado no item A9, se os termos do trabalho não forem estabelecidos com os responsáveis pela governança, o auditor pode fornecer cópia da carta de contratação aos responsáveis pela governança para comunicar sobre assuntos relevantes para a auditoria. A finalidade da comunicação requerida pelo item 16(d) é informar aos responsáveis pela governança sobre circunstâncias em que a forma e o conteúdo do relatório do auditor podem ser diferentes do esperado ou podem incluir informações adicionais sobre a auditoria realizada.

A24. As circunstâncias em que o auditor deve ou pode, de outra forma, considerar necessário incluir informações adicionais no seu relatório de acordo com as normas de auditoria, e sobre as quais os responsáveis pela governança devem ser comunicados, incluem quando:

- o auditor espera modificar a opinião no seu relatório de acordo com a NBC TA 705, item 30;
- uma incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional é divulgada de acordo com a NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 25(d);
- os principais assuntos de auditoria foram comunicados de acordo com a NBC TA 701, item 17;
- o auditor considera necessário incluir parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos de acordo com a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, item 12, ou é requerido a fazê-lo de acordo com outras normas de auditoria;
- o auditor concluiu que há distorção relevante não corrigida nas outras informações de acordo com a NBC TA 720, item 18(a).

Nessas circunstâncias, o auditor pode considerar útil fornecer a minuta do seu relatório aos responsáveis pela governança para facilitar a discussão sobre como esses assuntos serão tratados no relatório.

A25. [Item excluído por não ser aplicável no Brasil.]

Outros assuntos importantes para o processo de relatórios financeiros (item 16(e))

- A26. A NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item A13, observa que, em decorrência de eventos inesperados, mudanças nas condições, ou evidência de auditoria obtida dos resultados de procedimentos de auditoria, o auditor pode precisar modificar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria e, conseqüentemente, a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais planejados de auditoria, com base nas considerações revistas sobre riscos avaliados. O auditor pode comunicar aos responsáveis pela governança esses assuntos, por exemplo, como a atualização das discussões iniciais sobre o alcance e a época planejados de auditoria.
- A27. Outros assuntos importantes que surgem durante a auditoria e que são diretamente relevantes para os responsáveis pela governança na supervisão geral do processo de relatórios financeiros podem incluir assuntos como distorções relevantes de outras informações que foram corrigidas.
- A28. Na medida em que ainda não tenha sido tratado pelos requisitos constantes nos itens 16(a) a (d) e pelo material de aplicação relacionado, o auditor pode considerar comunicar sobre outros assuntos discutidos com o revisor do controle de qualidade do trabalho, ou por ele considerados, se esses assuntos tiverem sido indicados, de acordo com a NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 19 a 22 e A23 a A32.

*Independência do Auditor (itens ~~m-16A~~ e 17) (Alterado pela Revisão NBC 32)*

- A29. O auditor deve cumprir com requisitos éticos relevantes, incluindo aqueles relacionados à independência relativa à auditoria das demonstrações contábeis, e comunicar aos responsáveis pela governança sobre os requisitos que ele aplica. Os requisitos éticos relevantes podem:
- estabelecer requisitos de independência que são específicos de auditorias de demonstrações contábeis de determinadas entidades especificadas nos requisitos éticos relevantes, como, por exemplo, os requisitos de independência para auditorias de demonstrações contábeis de entidades de interesse público no Brasil ~~no Código de Ética Internacional para Profissionais de Contabilidade (Iesba)~~. Se aplicável nas circunstâncias do trabalho de auditoria, esta Norma requer que o auditor também comunique aos responsáveis pela governança que ele aplica esses requisitos de independência. (Alterado pela Revisão NBC 32)
- A30. Os relacionamentos, outros assuntos e salvaguardas a serem comunicados variam com as circunstâncias do trabalho de auditoria, mas, geralmente, abordam:
- (a) ameaças à independência, que podem ser classificadas como: ameaças de interesse próprio, ameaças de autorrevisão, ameaças de defesa de interesses da entidade, ameaças de familiaridade e ameaças de intimidação; e
  - (b) salvaguardas criadas pela profissão, legislação ou regulamentação, salvaguardas na entidade e salvaguardas nos próprios sistemas e procedimentos da firma.
- A31. Exigências éticas relevantes, leis ou regulamentos também podem determinar comunicações específicas aos responsáveis pela governança em circunstâncias em que foram identificadas violações dos requisitos de independência. Por exemplo, a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão, itens 39 a 49, que trata de desvios de independência, exige que o auditor comunique aos responsáveis pela governança por escrito qualquer desvio e a medida que a firma tomou ou se propõe tomar.

A32. As exigências de comunicação relativas à independência do auditor que se aplicam no caso de entidades listadas também podem ser apropriadas aos casos de algumas outras entidades, incluindo as que possam ser de interesse público significativo, como, por exemplo, em decorrência de elas possuírem grande quantidade e ampla gama de partes interessadas e considerando a natureza e o porte do negócio. Exemplos dessas entidades podem incluir instituições financeiras (como bancos, companhias de seguro e fundos de pensão) e outras entidades, como entidades filantrópicas. Por outro lado, pode haver situações em que as comunicações sobre independência não sejam relevantes, como, por exemplo, no caso de todos os responsáveis pela governança terem sido informados de fatos relevantes por meio de suas atividades administrativas. Isso é particularmente provável quando a entidade é gerida pelo proprietário e a firma de auditoria e as firmas de rede têm pouco envolvimento com a entidade além da auditoria das demonstrações contábeis.

#### *Assunto suplementar (item 3)*

A33. A supervisão geral da administração por parte dos responsáveis pela governança inclui assegurar que a entidade planeje, implemente e mantenha controles internos que proporcionem segurança razoável em relação à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

A34. O auditor pode tomar conhecimento de assuntos suplementares que não estejam necessariamente relacionados com a supervisão geral do processo de relatórios financeiros, mas que são, contudo, provavelmente importantes para os responsáveis pela governança na supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à prestação de contas da entidade. Esses assuntos podem incluir, por exemplo, assuntos significativos referentes a estruturas ou processos de governança e decisões ou ações significativas da alta administração sem a devida autorização.

A35. Para decidir sobre a comunicação de assuntos suplementares aos responsáveis pela governança, o auditor pode discutir assuntos do mesmo tipo daquele de que tomou conhecimento com o nível apropriado da administração, a menos que isso não seja apropriado nas circunstâncias.

A36. No caso de assunto suplementar ser comunicado, pode ser apropriado que o auditor informe aos responsáveis pela governança que:

- (a) a identificação e a comunicação desses assuntos são secundárias para o propósito da auditoria, cujo objetivo é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis;
- (b) não foram realizados outros procedimentos além daqueles necessários para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis; e
- (c) não foram realizados procedimentos para determinar se existem outros assuntos desse tipo.

### **Processo de comunicação**

#### *Estabelecimento do processo de comunicação (item 18)*

A37. A clara comunicação das responsabilidades do auditor, do alcance e da época planejados da auditoria e do conteúdo geral previsto das comunicações auxilia a estabelecer a base para a comunicação recíproca e efetiva.

A38. Assuntos que também podem contribuir para a comunicação recíproca e efetiva incluem a

discussão sobre:

- o objetivo das comunicações. Quando o objetivo é claro, o auditor e os responsáveis pela governança estão em melhores condições para ter entendimento mútuo de assuntos relevantes e das medidas previstas resultantes do processo de comunicação;
- a forma em que são feitas as comunicações;
- as pessoas na equipe de auditoria e entre os responsáveis pela governança que farão a comunicação sobre assuntos específicos;
- a expectativa do auditor de que a comunicação seja recíproca e que os responsáveis pela governança comuniquem ao auditor assuntos que considerem relevantes para a auditoria, por exemplo, decisões estratégicas que podem afetar, significativamente, a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria, a suspeita ou a detecção de fraude e preocupações sobre a integridade ou a competência da alta administração;
- o processo para agir e dar retorno sobre assuntos comunicados pelo auditor;
- o processo para agir e dar retorno sobre assuntos comunicados pelos responsáveis pela governança.

A39. O processo de comunicação irá variar de acordo com as circunstâncias, incluindo o tamanho da entidade, a estrutura da governança, como os responsáveis pela governança operam, e o entendimento do auditor sobre a importância dos assuntos a serem comunicados. Dificuldade em estabelecer a comunicação recíproca efetiva pode indicar que a comunicação entre o auditor e os responsáveis pela governança não é adequada para fins da auditoria (ver item A52).

#### *Considerações específicas para entidades de pequeno porte*

A40. No caso de auditorias de entidades de pequeno porte, o auditor pode fazer comunicações aos responsáveis pela governança de maneira menos estruturada do que no caso de entidades listadas ou de grande porte.

#### *Comunicação com a administração*

A41. Muitos assuntos podem ser discutidos com a administração no decorrer da auditoria, incluindo assuntos exigidos por esta norma para serem comunicados aos responsáveis pela governança. Essas discussões devem reconhecer a responsabilidade executiva da administração pela condução das operações da entidade e, especialmente, a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis.

A42. Antes de comunicar os assuntos aos responsáveis pela governança, o auditor pode discuti-los com a administração, a menos que isso não seja apropriado. Por exemplo, pode não ser apropriado discutir questões sobre a competência ou a integridade da administração com a administração. Além de reconhecer a responsabilidade executiva da administração, essas discussões iniciais podem esclarecer fatos e assuntos e dar à administração a oportunidade de fornecer informações e explicações adicionais. Da mesma forma, quando a entidade tem a função de auditoria interna, o auditor independente pode discutir assuntos com o auditor interno antes de comunicar aos responsáveis pela governança.

#### *Comunicação com terceiros*

A43. Os responsáveis pela governança, por força de leis ou regulamentos, podem ser exigidos a

fornecer ou, em outros casos, podem querer fornecer a terceiros cópias de comunicação por escrito do auditor, por exemplo, a banqueiros ou a determinados reguladores. Em alguns casos, a divulgação para terceiros pode ser ilegal ou de outra forma imprópria. Quando a comunicação por escrito elaborada para os responsáveis pela governança é fornecida a terceiros, pode ser importante, nas circunstâncias, que os terceiros sejam informados que a comunicação não foi elaborada para eles, por exemplo, declarando em comunicações por escrito aos responsáveis pela governança:

- (a) que a comunicação foi elaborada para uso exclusivo dos responsáveis pela governança e, quando aplicável, da administração do grupo e do auditor do grupo, e não deve ser tomada como base por terceiros;
- (b) que o auditor não assume nenhuma responsabilidade perante terceiros; e
- (c) quaisquer restrições sobre a divulgação ou a distribuição a terceiros.

A44. Por exigência de leis ou regulamentos, o auditor pode ter que, por exemplo:

- notificar um órgão regulador sobre determinados assuntos comunicados aos responsáveis pela governança. No Brasil, o auditor tem certa responsabilidade por notificar assuntos aos reguladores. Em outras localidades, o auditor tem responsabilidade por comunicar às autoridades quando a administração e os responsáveis pela governança falham em tomar as medidas corretivas;
- encaminhar cópias de determinados relatórios elaborados para os responsáveis pela governança aos órgãos reguladores ou financiadores pertinentes, ou outros órgãos, como autoridade central, no caso de algumas entidades do setor público; ou
- disponibilizar os relatórios elaborados para os responsáveis pela governança para conhecimento público.

A45. A menos que leis ou regulamentos exijam que o auditor forneça para terceiros cópia das comunicações por escrito aos responsáveis pela governança, o auditor precisa do consentimento prévio dos responsáveis pela governança antes de fazer isso.

*Formas de comunicação (item 19)*

A46. A comunicação eficaz pode envolver apresentações estruturadas e relatórios por escrito, bem como comunicações menos estruturadas, incluindo discussões. O auditor pode comunicar assuntos que não os identificados nos itens 19 e 20, quer seja verbalmente ou por escrito. Comunicações por escrito podem incluir carta de contratação fornecida aos responsáveis pela governança.

A47. Além da importância de um assunto específico, a forma da comunicação (por exemplo, comunicação verbal ou por escrito, a extensão do detalhamento ou da síntese na comunicação, e comunicação de forma estruturada ou não estruturada) pode ser afetada por fatores, como:

- se a discussão do assunto é incluída no relatório do auditor. Por exemplo, quando os principais assuntos de auditoria são comunicados no relatório do auditor, ele pode considerar necessário comunicar por escrito esses assuntos determinados como principais assuntos de auditoria;
- se o assunto foi resolvido satisfatoriamente;
- se a administração comunicou o assunto anteriormente;
- o tamanho, a estrutura operacional, o ambiente de controle e a estrutura legal da entidade;

- no caso de auditoria de demonstrações contábeis para propósitos específicos, se o auditor também audita as demonstrações contábeis para fins gerais da entidade;
- exigências legais. Em algumas situações, pode ser exigida a comunicação por escrito aos responsáveis pela governança segundo uma forma prescrita pela legislação específica;
- as expectativas dos responsáveis pela governança, incluindo acordos feitos para reuniões ou comunicações periódicas com o auditor;
- o nível de contato e de diálogo que o auditor mantém com os responsáveis pela governança;
- se houve mudanças significativas na composição do órgão de supervisão.

A48. Quando um assunto importante é discutido com membro individual dos responsáveis pela governança, por exemplo, o presidente do comitê de auditoria, pode ser apropriado para o auditor resumir o assunto em comunicações posteriores para que todos os responsáveis pela governança tenham informações uniformes e completas.

#### *Época das comunicações (item 21)*

A49. A comunicação tempestiva durante a auditoria contribui para um diálogo recíproco robusto entre os responsáveis pela governança e o auditor. Contudo, a época apropriada das comunicações irá variar de acordo com as circunstâncias do trabalho de auditoria. Circunstâncias relevantes incluem a importância e a natureza do assunto, e a ação que se espera que seja tomada pelos responsáveis pela governança. Por exemplo:

- comunicações sobre assuntos referentes a planejamento podem, muitas vezes, ser feitas no início do trabalho de auditoria e, para trabalhos de auditoria inicial, podem ser feitas como parte do acordo sobre os termos do trabalho;
- pode ser apropriado comunicar uma dificuldade significativa encontrada durante a auditoria assim que possível se os responsáveis pela governança puderem auxiliar o auditor a superar a dificuldade ou houver probabilidade de emitir uma opinião modificada. Da mesma forma, o auditor pode comunicar verbalmente aos responsáveis pela governança, tão logo quanto possível, deficiências significativas no controle interno que o auditor identificou, antes de comunicá-las por escrito como requerido pela NBC TA 265, itens 9 e A14;
- quando a NBC TA 701 é aplicável, o auditor pode comunicar entendimentos preliminares sobre os principais assuntos de auditoria ao discutir o alcance e a época planejados da auditoria (ver item A13), e o auditor também pode manter comunicações mais frequentes para discutir mais detalhadamente esses assuntos quando comunicar as constatações significativas da auditoria;
- comunicações sobre independência podem ser apropriadas sempre que são feitos julgamentos significativos sobre ameaças à independência e correspondentes salvaguardas, como, por exemplo, ao aceitar um trabalho de prestação de serviços não relacionados com auditoria de demonstrações contábeis, e na discussão final;
- comunicações sobre constatações significativas de auditoria, incluindo pontos de vista do auditor sobre os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, também podem ser parte da discussão final na reunião de encerramento da auditoria;
- ao auditar demonstrações contábeis para fins gerais e para propósitos específicos, pode ser apropriado coordenar a época das comunicações.

A50. Outros fatores que podem ser relevantes para a época das comunicações incluem:

- o tamanho, a estrutura operacional, o ambiente de controle e a estrutura legal da entidade auditada;
- qualquer obrigação legal de comunicar certos assuntos em prazo determinado;
- as expectativas dos responsáveis pela governança, incluindo acordos feitos para reuniões ou comunicações periódicas com o auditor;
- a época em que o auditor identifica determinados assuntos, por exemplo, o auditor pode não identificar um assunto específico (por exemplo, não conformidade com a lei) a tempo de se tomar medida preventiva, mas a comunicação do assunto pode possibilitar a tomada de medida corretiva.

*Adequação do processo de comunicação (item 22)*

A51. O auditor não precisa planejar procedimentos específicos para corroborar a avaliação da comunicação recíproca entre o auditor e os responsáveis pela governança. Em vez disso, essa avaliação pode ser baseada em observações resultantes de procedimentos de auditoria executados para outros fins. Essas observações podem incluir:

- a adequação e a tempestividade das medidas tomadas pelos responsáveis pela governança em resposta aos assuntos levantados pelo auditor. No caso de assuntos importantes, levantados em comunicações anteriores, não terem sido tratados de maneira eficaz, pode ser apropriado para o auditor indagar por que não foram tomadas medidas apropriadas e considerar levantar o assunto novamente. Isso evita passar a impressão de que o auditor está satisfeito de que o assunto foi adequadamente tratado ou não é mais importante;
- a aparente abertura dos responsáveis pela governança em suas comunicações com o auditor;
- a disposição e a capacidade dos responsáveis pela governança de se reunirem com o auditor sem a presença da administração;
- a aparente capacidade dos responsáveis pela governança de compreender plenamente os assuntos levantados pelo auditor, por exemplo, a extensão em que os responsáveis pela governança investigam os assuntos e questionam as recomendações feitas a eles;
- dificuldade em estabelecer entendimento mútuo com os responsáveis pela governança sobre a forma, a época e o conteúdo geral previsto das comunicações;
- quando todos ou alguns dos responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade, sua aparente consciência de como os assuntos discutidos com o auditor afetam suas responsabilidades de governança mais amplas, bem como suas responsabilidades administrativas;
- se a comunicação entre o auditor e os responsáveis pela governança satisfaz as exigências legais e regulatórias aplicáveis.

A52. Conforme observado no item 4, a comunicação recíproca eficaz auxilia o auditor e os responsáveis pela governança. Além disso, a NBC TA 315, item A77, identifica a participação dos responsáveis pela governança, incluindo sua interação com a auditoria interna, se houver, e auditores independentes, como elemento do ambiente de controle da entidade. A comunicação recíproca inadequada pode indicar um ambiente de controle insatisfatório e influenciar a avaliação do auditor sobre os riscos de distorções relevantes. Existe também o risco de que o auditor pode não ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente para expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

A53. Caso a comunicação entre o auditor e os responsáveis pela governança não seja adequada e a situação não possa ser resolvida, o auditor pode tomar certas ações, tais como:

- modificar a opinião do auditor com base na limitação ao alcance;
- obter assessoria jurídica sobre as consequências de diferentes cursos de ação;
- comunicar terceiros (por exemplo, órgão regulador) ou autoridade superior na estrutura da governança, externa à entidade, como os proprietários do negócio (por exemplo, acionistas na assembleia geral), ou o ministro responsável do governo ou o legislativo no setor público;
- retirar-se do trabalho de auditoria, quando for possível, de acordo com lei ou regulamento aplicável.

### **Documentação (item 23)**

A54. A documentação de comunicação verbal pode incluir cópia de atas elaboradas pela entidade retida como parte da documentação de auditoria no caso em que essas atas sejam o registro apropriado da comunicação.

### **Apêndice 1 (item 3)**

#### **Requisitos específicos na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica, outros trabalhos de asseguração e de serviços correlatos e outras normas de auditoria que se referem a comunicações com os responsáveis pela governança**

Este apêndice identifica itens na NBC PA 01 e outras normas de auditoria que exigem a comunicação de assuntos específicos aos responsáveis pela governança. A lista não substitui a consideração dos requisitos e a correspondente aplicação e outros materiais explicativos nas normas de auditoria.

- NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes, item 30(a);
- NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 21, 38(c)(i) e 40 a 42;
- NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 14, 19 e 22 a 24;
- NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno, item 9;
- NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, itens 12 e 13;
- NBC TA 505 – Confirmações Externas, item 9;
- NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais, item 7;
- NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item 27;
- NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 7(b) e (c), 10(a), 13(b), 14(a) e 17;
- NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 25;
- NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, item 49;
- NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna, itens 20 e 31;
- NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item 46;

- NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, item 17;
- NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, itens 12, 14, 23 e 30;
- NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, item 12;
- NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, item 18;
- NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações, itens 17 a 19;

## Apêndice 2 (itens 16(a), A19 e A20)

### Aspectos qualitativos de práticas contábeis

A comunicação exigida pelo item 16(a) e discutida nos itens A19 e A20 pode incluir assuntos como:

#### Políticas contábeis:

- a adequação das políticas contábeis às circunstâncias específicas da entidade, considerando a necessidade de equilibrar o custo do fornecimento de informações com o provável benefício a usuários das demonstrações contábeis da entidade. No caso de haver políticas contábeis alternativas aceitáveis, a comunicação pode incluir a identificação dos itens das demonstrações contábeis que são afetados pela escolha de políticas contábeis significativas, bem como informações sobre políticas contábeis usadas por entidades similares;
- a seleção inicial e alterações de políticas contábeis significativas, incluindo a aplicação de novas normas contábeis. A comunicação pode incluir: o efeito da época e do método de adoção da alteração de política contábil sobre os lucros atuais e futuros da entidade e a época da alteração de políticas contábeis em relação às novas normas contábeis esperadas;
- o efeito de políticas contábeis significativas sobre áreas controversas ou emergentes (ou específicas da indústria/setor, especialmente, quando há falta de orientação ou consenso);
- o efeito da época das transações em relação ao período em que são registradas.

#### **Estimativas contábeis e divulgações relacionadas:** [\(Incluído pela Revisão NBC 32\)](#)

- Para itens para os quais as estimativas são significativas, assuntos discutidos na NBC TA 540 (R2), O apêndice 2 da NBC TA 540 - Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas, incluindo, por exemplo inclui assuntos que o auditor pode considerar comunicar com respeito a aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade relacionadas às estimativas contábeis e divulgações relacionadas. (Alterado pela Revisão NBC 32)
  - ~~como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações contábeis;~~ [\(Eliminado pela Revisão NBC 32\)](#)
  - ~~mudanças nas circunstâncias que podem gerar novas estimativas contábeis ou a necessidade de revisar as existentes;~~ [\(Eliminado pela Revisão NBC 32\)](#)
  - ~~se a decisão da administração de reconhecer, ou não reconhecer, as estimativas contábeis nas demonstrações contábeis está de acordo com a estrutura de relatório financeiro~~

aplicável; (Eliminado pela Revisão NBC 32)

- ~~se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por que e qual o desfecho de estimativas contábeis em períodos anteriores;~~ (Eliminado pela Revisão NBC 32)
- ~~processo da administração para fazer estimativas contábeis (por exemplo, quando a administração utilizou um modelo), incluindo se a base de mensuração selecionada para a estimativa contábil está de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;~~ (Eliminado pela Revisão NBC 32)
- ~~se as premissas significativas usadas pela administração na elaboração da estimativa contábil são razoáveis;~~ (Eliminado pela Revisão NBC 32)
- ~~quando relevante para a razoabilidade das premissas significativas usadas pela administração ou para a apropriada aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável, a intenção e a capacidade da administração de realizar ações específicas;~~
- ~~riscos de distorção relevante;~~ (Eliminado pela Revisão NBC 32)
- ~~indicadores de possível tendenciosidade pela administração;~~ (Eliminado pela Revisão NBC 32)
- ~~como a administração considerou premissas ou desfechos alternativos e por que os rejeitou ou como a administração tratou de outra forma a incerteza de estimativa ao elaborar a estimativa contábil;~~ (Eliminado pela Revisão NBC 32)
- ~~divulgação de incerteza de estimativa nas demonstrações contábeis.~~ (Eliminado pela Revisão NBC 32)

### **Divulgação nas demonstrações contábeis:**

- os assuntos envolvidos e os correspondentes julgamentos feitos na elaboração de divulgações de demonstrações contábeis, especialmente críticas (por exemplo, divulgações relacionadas a reconhecimento de receita, remuneração, continuidade do negócio, eventos subsequentes e contingências);
- a neutralidade geral, a consistência e a clareza das divulgações nas demonstrações contábeis.

### **Assuntos relacionados:**

- o possível efeito sobre as demonstrações contábeis de riscos significativos, exposições e incertezas, como litígio pendente, que são divulgados nas demonstrações contábeis;
- a extensão em que as demonstrações contábeis são afetadas por transações significativas que estão fora do curso normal dos negócios para a entidade ou que, de outra forma, parecem ser não usuais. Essa comunicação pode destacar:
  - os valores não recorrentes reconhecidos durante o período;
  - a extensão em que essas transações são divulgadas separadamente nas demonstrações contábeis;
  - se essas transações parecem ter sido planejadas com a finalidade de obter tratamento contábil ou fiscal específico, ou com objetivo legal ou regulador específico;
  - se a forma dessas transações parece extremamente complexa, ou quando foi feita uma extensa consultoria sobre a estruturação da transação;
  - quando a administração está dando mais ênfase à necessidade de tratamento contábil específico do que à razão econômica subjacente da transação;

- os fatores que afetam os valores contábeis de ativos e passivos, incluindo as bases da entidade para determinar a vida útil econômica de bens tangíveis e intangíveis. A comunicação pode explicar como os fatores que afetam os valores contábeis foram selecionados e como as seleções alternativas teriam afetado as demonstrações contábeis;
- a correção seletiva de distorções, por exemplo, corrigir distorções cujo efeito é aumentar os lucros divulgados, mas não aqueles cujo efeito é diminuir os lucros divulgados.