

## **NBC TA 250 - APROVAÇÃO**

### **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.208, de 03.12.2009**

*Aprova a NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis.*

**O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

**CONSIDERANDO** o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

**CONSIDERANDO** que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

**CONSIDERANDO** a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

**CONSIDERANDO** que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

**CONSIDERANDO** que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

#### **RESOLVE:**

**Art. 1º.** Aprovar a NBC TA 250 – “Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 250.

**Art. 2º.** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

**Art. 3º.** Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º. de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE  
NBC TA 250 -- CONSIDERAÇÃO DE LEIS E REGULAMENTOS NA AUDITORIA DE  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Efeitos de leis e regulamentos	2
Responsabilidade pela conformidade com leis e regulamentos	3 –
8	
Data de vigência	9
<b>OBJETIVO</b>	10
<b>DEFINIÇÃO</b>	11
<b>REQUISITOS</b>	
Consideração pelo auditor da conformidade com leis e regulamentos	12 – 17
Procedimentos de auditoria quando da identificação ou suspeita de não conformidade	18 – 21
Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade	22 – 28
Documentação	29
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Responsabilidade pela conformidade com leis e regulamentos	A1 – A6
Consideração pelo auditor da conformidade com leis e regulamentos – A12	A7
Procedimentos de auditoria quando da identificação ou suspeita de não conformidade A13 – A18	
Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade	A19 – A20

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor pela consideração de leis e regulamentos ao executar a auditoria de demonstrações contábeis. Esta Norma não se aplica a outros trabalhos de assecuração em que o auditor seja especificamente contratado para testar e relatar separadamente sobre a conformidade com leis ou regulamentos específicos.

### **Efeitos de leis e regulamentos**

2. O efeito de leis e regulamentos sobre as demonstrações contábeis varia consideravelmente. As leis e regulamentos aos quais a entidade está sujeita constituem a estrutura legal e regulamentar. As disposições de algumas leis ou regulamentos têm efeito direto sobre as demonstrações contábeis no sentido de que determinam os valores e as divulgações reportadas nas demonstrações contábeis da entidade. Outras leis ou regulamentos requerem conformidade pela administração ou estabelecem as disposições sob as quais a entidade tem permissão para conduzir seus negócios, mas não têm efeito direto sobre as demonstrações contábeis da entidade. Algumas entidades operam em setores altamente regulamentados (como bancos). Outras estão sujeitas apenas às muitas leis e regulamentos que se relacionam geralmente aos aspectos operacionais do negócio (tais como os relacionados com segurança e saúde ocupacional e igual oportunidade de emprego). A não conformidade com leis e regulamentos pode resultar em multas, litígio ou outras consequências para a entidade e que podem ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

### **Responsabilidade pela conformidade com leis e regulamentos** (ver itens A1 a A6)

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

Responsabilidade do auditor

4. Os requisitos desta Norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação de distorção relevante das demonstrações contábeis pela não conformidade com leis e regulamentos. Contudo, o auditor não é responsável pela prevenção e pela não conformidade e não se pode esperar que detecte a não conformidade com todas as leis e regulamentos.
5. O auditor é responsável pela obtenção de segurança razoável de que as demonstrações contábeis, consideradas como um todo, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro (NBC TA 200, item 5). Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, o auditor deve levar em conta a estrutura legal e regulamentar aplicável. Em decorrência das limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas demonstrações contábeis possam não ser detectadas, apesar de a auditoria ser adequadamente planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51). No contexto das leis e regulamentos, os efeitos potenciais de limitações inerentes à capacidade do auditor de detectar distorções relevantes são maiores por razões como as seguintes:
  - existem muitas leis e regulamentos, relacionados principalmente a aspectos operacionais da entidade, que geralmente não afetam as demonstrações contábeis e não são capturadas pelos sistemas de informação da entidade relevantes para as informações contábeis;
  - a não conformidade pode envolver conduta destinada a ocultar as distorções relevantes, como conluio, falsificação, abstenção deliberada no registro de transações, transgressão dos controles ou representações imprecisas e intencionais da administração;
  - se um ato constitui não conformidade, em última instância, é um assunto a ser determinado legalmente por um tribunal de justiça.

Normalmente, quanto mais distante a não conformidade estiver dos eventos e transações refletidos nas demonstrações contábeis, menos provável é que o auditor tome conhecimento disso ou reconheça a não conformidade.

6. Esta Norma distingue a responsabilidade do auditor em relação à conformidade de duas categorias diferentes de leis e regulamentos, como segue:
  - (a) as disposições daquelas leis e regulamentos reconhecidos geralmente como tendo efeito direto na determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis, tais como leis e regulamentos para impostos e planos de pensão (ver item 13); e
  - (b) outras leis e regulamentos sem efeito direto na determinação dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis, mas cuja conformidade pode ser fundamental para os aspectos operacionais do negócio, para a capacidade da entidade de continuar com os negócios ou para evitar

penalidades relevantes (por exemplo, a conformidade com os termos de uma licença de operação, a conformidade com as exigências regulamentares de solvência ou a conformidade com os regulamentos ambientais); a não conformidade com tais leis e regulamentos, portanto, pode ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis (ver item 14).

7. Nesta Norma, são especificadas exigências diferentes para cada uma das categorias de leis e regulamentos mencionados anteriormente. Para a categoria mencionada no item 6(a), a responsabilidade do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à conformidade com as disposições das leis e regulamentos. Para a categoria mencionada no item 6(b), a responsabilidade do auditor limita-se a executar os procedimentos de auditoria especificados para ajudar a identificar não conformidades com essas leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.
8. Esta Norma requer que o auditor permaneça atento para a possibilidade de que outros procedimentos de auditoria aplicados com o fim de formar a opinião sobre as demonstrações contábeis possam levar ao seu conhecimento casos de suspeita ou identificação de não conformidade. Manter uma postura de ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, como requerido pela NBC TA 200, item 15, é importante nesse contexto, dada a extensão das leis e regulamentos que afetam a entidade.

#### **Data de vigência**

9. Esta Norma é aplicável para auditoria de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

#### **Objetivo**

10. Os objetivos do auditor são:
  - (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à conformidade com as disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos por ter efeito direto na determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis;
  - (b) executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis; e
  - (c) responder adequadamente à não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos identificados durante a auditoria.

#### **Definição**

11. Para os fins desta Norma, *não conformidade* são atos de omissão ou cometimento pela entidade, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. Tais atos incluem transações realizadas por ou em nome da entidade, ou em representação da entidade, pelos responsáveis pela governança, administração ou empregados. A não conformidade não inclui conduta imprópria pessoal (não relacionada às atividades de negócios da entidade) dos responsáveis pela governança, administração ou empregados da entidade.

## **Requisitos**

### **Consideração pelo auditor da conformidade com leis e regulamentos**

12. Como parte da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, conforme a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 15, o auditor deve obter entendimento geral:
  - (a) da estrutura legal e regulamentar aplicável à entidade e à atividade ou setor de atividade em que a entidade opera; e
  - (b) como a entidade está cumprindo com essa estrutura (ver item A7).
13. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente referente à conformidade com as disposições legais e regulamentares geralmente reconhecidas por terem efeito direto sobre a determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis (ver item A8).
14. O auditor deve executar os seguintes procedimentos de auditoria para ajudar a identificar casos de não conformidade de outras leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis:
  - (a) indagações junto à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, para determinar se a entidade tem cumprido com tais leis e regulamentos; e
  - (b) inspeção de correspondência, se houver, com as autoridades responsáveis por licenciamento e regulamentação (ver itens A9 e A10).
15. Durante a auditoria, o auditor deve permanecer atento para a possibilidade de outros procedimentos de auditoria aplicados que possam levar ao conhecimento do auditor casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade de leis e regulamentos (ver item A11).
16. O auditor deve solicitar à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, que forneçam representações formais de que todos os casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com as leis e regulamentos,

cujos efeitos devam ser considerados na elaboração das demonstrações contábeis foram divulgados ao auditor independente (ver item A12).

17. Na ausência de não conformidade identificada ou suspeita, não se requer que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria referentes à conformidade pela entidade das leis e regulamentos a não ser os expostos nos itens 12 a 16.

### **Procedimentos de auditoria quando da identificação ou suspeita de não conformidade**

18. Se o auditor tomar conhecimento de informações referentes a um caso de não conformidade ou a suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, o auditor deve obter (ver item A13):

- (a) o entendimento da natureza do ato e das circunstâncias em que ele ocorreu; e
- (b) informações adicionais para avaliar o possível efeito sobre as demonstrações contábeis (ver item A14).

19. Se o auditor suspeitar de não conformidade, ele deve discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança. Se a administração ou, quando apropriado, os responsáveis pela governança, não fornecerem informações suficientes que comprovem que a entidade está cumprindo as leis e regulamentos e, no julgamento do auditor, o efeito da suspeita de não conformidade puder ser relevante para as demonstrações contábeis, ele deve considerar a necessidade de obter assessoria legal (ver itens A15 a 16).

20. Se não puderem ser obtidas informações suficientes a respeito da suspeita de não conformidade, o auditor deve avaliar o efeito, em sua opinião, da falta de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

21. O auditor deve avaliar as implicações da não conformidade em relação com outros aspectos da auditoria, inclusive a avaliação de risco do auditor e a confiabilidade das representações formais, tomando ação apropriada (ver itens A17 e A18).

### **Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade**

Comunicação de não conformidade aos responsáveis pela governança

22. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade e, portanto, tenham conhecimento de assuntos que envolvam não conformidades identificadas ou suspeitas já comunicadas pelo auditor (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança) este deve comunicar aos responsáveis pela governança assuntos que envolvam não

conformidade com as leis e regulamentos de que o auditor tenha tomado conhecimento durante a auditoria, exceto quando tais assuntos forem claramente sem consequência.

23. Se o auditor, segundo seu julgamento, acreditar que a não conformidade mencionada no item 22 é intencional e relevante, ele deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança tão logo seja praticável.
24. Se o auditor suspeitar que a administração ou os responsáveis pela governança estão envolvidos na não conformidade, o auditor deve comunicar o assunto ao nível de autoridade imediatamente superior da entidade, se existir, como, por exemplo, o comitê de auditoria ou o órgão de supervisão geral. Quando não houver autoridade superior, ou se o auditor acreditar que essa comunicação não será eficaz, ou se estiver em dúvida quanto a quem comunicar, ele deve considerar a necessidade de obter assessoria legal.

Comunicação de não conformidade no relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis

25. Se o auditor concluir que a não conformidade tem efeito relevante sobre as demonstrações contábeis e não foi adequadamente refletido nas demonstrações contábeis, o auditor, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, itens 7 e 8, deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa sobre as demonstrações contábeis.
26. Se o auditor for impedido pela administração ou pelos responsáveis pela governança de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para avaliar se a não conformidade, que pode ser relevante para as demonstrações contábeis, ocorreu ou se é provável que tenha ocorrido, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis com base na limitação no alcance da auditoria, em conformidade com a NBC TA 705.
27. Se o auditor não consegue determinar se a não conformidade ocorreu por causa de limitações impostas pelas circunstâncias ao invés de pela administração ou pelos responsáveis pela governança, o auditor deve avaliar o efeito na sua opinião em conformidade com a NBC TA 705.

Comunicação de não conformidade à autoridade reguladora

28. Se o auditor identificou ou tem suspeita de não conformidade de leis e regulamentos, ele deve determinar se tem responsabilidade de relatar a não conformidade identificada ou suspeita às partes fora da entidade (ver itens A19 e A20).

## **Documentação**

29. O auditor deve documentar a não conformidade identificada ou suspeita de leis e regulamentos e os resultados da discussão com a administração e, quando aplicável, com os responsáveis pela governança e outras partes fora da entidade (ver item A21).

### **Aplicação e outros materiais explicativos**

#### **Responsabilidade da administração pela conformidade com leis e regulamentos** (ver item 3)

- A1. É responsabilidade da administração, com a supervisão geral dos encarregados pela governança, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com leis e regulamentos. Leis e regulamentos podem afetar as demonstrações contábeis de uma entidade de diferentes maneiras: por exemplo, mais diretamente, eles podem afetar divulgações específicas exigidas da entidade nas demonstrações contábeis ou podem determinar a estrutura de relatório financeiro aplicável. Eles também podem estabelecer certos direitos e obrigações legais da entidade, alguns dos quais são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade. Além disso, leis e regulamentos podem impor penalidades em casos de não conformidade.
- A2. Seguem exemplos dos tipos de política e procedimentos que a entidade pode implementar para auxiliar na prevenção e detecção de não conformidade com leis e regulamentos:
- monitoramento de requisitos legais para assegurar que procedimentos operacionais sejam planejados para cumprir esses requisitos;
  - instituição ou operação de sistemas apropriados de controle interno;
  - desenvolvimento, divulgação e acompanhamento de código de conduta;
  - confirmação que os empregados sejam adequadamente treinados e entendam o código de conduta;
  - monitorar a conformidade do código de conduta e agir apropriadamente para disciplinar os empregados que deixem de cumpri-lo;
  - contratação de assessores legais para auxiliar o monitoramento de requisitos legais;
  - manutenção de controle das leis e regulamentos importantes que a entidade tenha que cumprir no seu setor de atividade e registro de ocorrências.

Em entidades de grande porte, essas políticas e procedimentos podem ser suplementados pela atribuição de responsabilidades apropriadas aos seguintes:

- função de auditoria interna;
- comitê de auditoria;
- função de controle interno para monitorar a conformidade com leis e regulamentos (*compliance*).

Responsabilidade do auditor (ver itens 4 a 8)

- A3. A não conformidade da entidade com leis e regulamentos pode resultar em uma distorção relevante das demonstrações contábeis. A detecção de não conformidade, independentemente da materialidade, pode afetar outros aspectos da auditoria, inclusive, por exemplo, a consideração pelo auditor da integridade da administração ou dos empregados.
- A4. Se um ato constitui não conformidade com leis e regulamentos é um assunto de determinação legal, que normalmente está além da competência profissional do auditor. Contudo, o treinamento, experiência e entendimento da entidade e de seu setor de atividade pelo auditor podem fornecer uma base para que reconheça que alguns atos de que o auditor toma conhecimento podem constituir não conformidade com leis e regulamentos.
- A5. De acordo com exigências legais específicas, pode-se exigir especificamente que o auditor, como parte da auditoria das demonstrações contábeis, comunique se a entidade cumpre certas disposições de leis ou regulamentos. Nessas circunstâncias, a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item 38 e a NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais, item 11, estabelecem como essas responsabilidades de auditoria são tratadas no relatório do auditor. Além disso, quando há requisitos estatutários específicos, pode ser necessário que a auditoria planeje a inclusão de testes apropriados de conformidade com essas disposições de leis e regulamentos.

Considerações específicas para entidades do setor público

- A6. No setor público, pode haver responsabilidades adicionais de auditoria no que diz respeito à consideração de leis e regulamentos que possam estar relacionados à auditoria de demonstrações contábeis ou que possam se estender a outros aspectos das operações da entidade.

### **Consideração pelo auditor da conformidade com leis e regulamentos**

Obtenção de entendimento da estrutura legal e regulamentar (ver 12)

- A7. Para obter entendimento geral da estrutura legal e regulamentar e de como a entidade cumpre com essa estrutura, o auditor pode, por exemplo:
- usar o entendimento existente do auditor a respeito do setor de atividade, regulamentos e outros fatores externos da entidade;
  - atualizar o entendimento das leis e regulamentos que determinam diretamente os valores e divulgações nas demonstrações contábeis;

- indagar aos administradores a respeito de outras leis e regulamentos que possam ter efeito significativo sobre as operações da entidade;
- indagar aos administradores a respeito da política e procedimentos da entidade no que se refere à conformidade com leis e regulamentos; e
- indagar aos administradores a respeito da política e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar ações litigiosas.

Leis e regulamentos geralmente reconhecidos com efeito direto sobre a determinação de valores e divulgações relevantes nas demonstrações contábeis (ver item 13)

A8. Certas leis e regulamentos são claramente estabelecidos, conhecidos da entidade e dentro do setor da entidade, bem como relevantes para as demonstrações contábeis da entidade (como descrito no item 6(a)). Essas leis e regulamentos podem incluir, por exemplo, os que se relacionam com:

- a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis;
- assuntos específicos do setor de atividade quanto às demonstrações contábeis;
- contabilização de transações de contratos governamentais; ou
- o provisionamento ou reconhecimento de despesas para imposto de renda ou custos de pensão.

Algumas previsões nessas leis e regulamentos podem ser diretamente relevantes para afirmações específicas nas demonstrações contábeis (por exemplo, a adequação de provisão para imposto de renda), ao passo que outras podem ser diretamente relevantes para as demonstrações contábeis como um todo (por exemplo, as demonstrações exigidas que constituem um conjunto completo de demonstrações contábeis). O objetivo do requisito no item 13 é para que o auditor obtenha evidência de auditoria suficiente e apropriada a respeito da determinação dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis de acordo com previsões relevantes dessas leis e regulamentos.

A não conformidade com outras previsões dessas leis e regulamentos ou com outras leis e regulamentos pode resultar em multas, litígio ou outras consequências para a entidade, cujos custos podem requerer provisão nas demonstrações contábeis, mas que não se considera terem efeito direto sobre as demonstrações contábeis como descrito no item 6(a).

Procedimentos para identificação de casos de não conformidade – outras leis e regulamentos (ver item 14)

A9. Outras leis e regulamentos podem requerer atenção específica do auditor por terem efeito fundamental sobre as operações da entidade (como descrito no item 6(b)). A não conformidade de leis e regulamentos que têm efeito fundamental sobre as operações da entidade pode fazer a entidade cessar suas operações ou colocar em dúvida a continuidade dos negócios. Por exemplo, a não conformidade de exigências da licença da entidade ou outro direito de realizar suas operações pode ter tal impacto (por exemplo, no caso de um banco, a não conformidade de exigências de capital ou investimento). Também há muitas leis

e regulamentos relacionados principalmente aos aspectos operacionais da entidade que geralmente não afetam as demonstrações contábeis e não são capturados pelos sistemas de informações relevantes para as demonstrações contábeis da entidade.

A10. Como consequência de outras leis ou regulamentos sobre demonstrações contábeis podem variar dependendo das operações da entidade, os procedimentos de auditoria exigidos pelo item 14 destinam-se a levar ao conhecimento do auditor casos de não conformidade com leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

Não conformidade constatada pelo auditor mediante outros procedimentos de auditoria (ver item 15)

A11. Os procedimentos de auditoria aplicados para a formação da opinião sobre as demonstrações contábeis podem levar ao conhecimento do auditor casos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos. Por exemplo, tais procedimentos de auditoria podem incluir:

- leitura de minutas;
- indagação a administração da entidade e os assessores legais internos ou externos a respeito de litígios, ações e autuações; e
- execução de testes substantivos de detalhes de classes de transações, saldos contábeis ou divulgações.

Representações formais (ver item 16)

A12. Como o efeito de leis e regulamentos sobre as demonstrações contábeis pode variar consideravelmente, as representações formais fornecem as evidências de auditoria necessárias a respeito do conhecimento pela administração de não conformidade com leis e regulamentos, identificada ou suspeita, cujos efeitos possam ser relevantes sobre as demonstrações contábeis. Contudo, as representações formais sozinhas não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente e, portanto, não afetam a natureza e extensão de outras evidências de auditoria a serem obtidas pelo auditor (NBC TA 580 – Representações Formais, item 4).

### **Procedimentos de auditoria quando da identificação ou suspeita de não conformidade**

Indicações de não conformidade com leis e regulamentos (ver item 18)

A13. Se o auditor toma conhecimento da existência dos seguintes assuntos, ou de informações a respeito deles pode ser uma indicação de não conformidade com leis e regulamentos:

- investigações de órgãos reguladores e autoridades governamentais ou pagamento de multas e penalidades;

- pagamentos por serviços não especificados ou empréstimos para consultores, partes relacionadas, empregados ou empregados do governo;
- comissões de venda ou taxas de agente que pareçam excessivas em relação às geralmente pagas pela entidade ou no seu ramo de atividade ou aos serviços efetivamente recebidos;
- aquisições a preços significativamente acima ou abaixo do preço de mercado;
- pagamentos não usuais em dinheiro, compras na forma de cheques pagáveis ao portador ou transferências para contas bancárias numeradas;
- transações não usuais com companhias registradas em paraísos fiscais;
- pagamentos por bens ou serviços feitos em outro país que não aquele de onde se originaram os bens ou serviços;
- pagamentos sem a devida documentação de titularidade;
- existência de um sistema de informação que, intencional ou acidentalmente, deixe de fornecer uma trilha de auditoria adequada ou evidências suficientes;
- transações não autorizadas ou transações inadequadamente registradas;
- comentários adversos na mídia.

Assuntos relevantes para a avaliação do auditor (ver item 18(b))

A14. Assuntos relevantes para a avaliação do auditor sobre o possível efeito nas demonstrações contábeis incluem:

- as potenciais consequências da não conformidade com leis e regulamentos sobre as demonstrações contábeis, inclusive, por exemplo, a imposição de multas, penalidades, danos, ameaça de expropriação de ativos, descontinuidade compulsória de operações e litígio;
- se as potenciais consequências financeiras exigem divulgação;
- se as potenciais consequências financeiras são sérias a ponto de colocar em dúvida a apresentação adequada das demonstrações contábeis ou de torná-las enganosas.

Procedimentos de auditoria (ver item 19)

A15. O auditor pode discutir as descobertas com os responsáveis pela governança nos casos em que estes são capazes de fornecer evidências de auditoria adicionais. Por exemplo, o auditor pode confirmar que os responsáveis pela governança têm o mesmo entendimento dos fatos e circunstâncias relevantes para as transações ou eventos que levaram à possibilidade de não conformidade com leis e regulamentos.

A16. Se a administração ou, quando apropriado, os responsáveis pela governança não fornecerem informações suficientes ao auditor quanto à efetiva conformidade pela entidade com leis e regulamentos, ele pode considerar apropriado consultar o assessor legal interno ou externo da entidade a respeito da aplicação das leis e regulamentos às circunstâncias, inclusive quanto à possibilidade de fraude, e os

possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis. Se não for considerado apropriado consultar o assessor legal da entidade ou se o auditor não estiver satisfeito com a opinião desse assessor, o auditor pode considerar apropriado consultar seu próprio assessor legal para determinar se se trata de contravenção de uma lei ou regulamento, as possíveis consequências legais, inclusive a possibilidade de fraude, e que ação adicional o auditor deveria tomar, se houver.

Avaliação das implicações da não conformidade (ver item 21)

A17. Como exigido pelo item 21, o auditor avalia as implicações da não conformidade em relação a outros aspectos da auditoria, inclusive a avaliação de risco do auditor e a confiabilidade das representações formais. As implicações de casos específicos de não conformidade identificadas pelo auditor dependem da relação da perpetração e ocultação do ato, se houver, com atividades de controle específicas e o nível da administração ou empregados envolvidos, especialmente implicações decorrentes do envolvimento da autoridade mais elevada na entidade.

A18. Em casos excepcionais, o auditor pode considerar se a renúncia ao trabalho, quando tal renúncia é possível pelas leis e regulamentos aplicáveis, é necessária quando a administração ou os responsáveis pela governança não tomarem a ação corretiva que o auditor considerar apropriada nas circunstâncias, mesmo quando a não conformidade não for relevante para as demonstrações contábeis. Ao decidir se a renúncia ao trabalho é necessária, o auditor pode considerar a possibilidade de buscar assessoramento legal. Se a renúncia ao trabalho for proibida, o auditor pode considerar ações alternativas, inclusive descrever a não conformidade em um parágrafo sobre outro(s) assunto(s) no relatório do auditor independente (NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, item 8).

### **Comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade**

Comunicação de não conformidade às autoridades reguladoras (ver item 28)

A19. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade das informações do cliente pode impedir a comunicação de não conformidade identificada ou suspeita com leis e regulamentos a partes fora da entidade. Contudo, as responsabilidades legais do auditor variam conforme a regulação aplicável e, em certas circunstâncias, o dever de confidencialidade pode ser superado por estatuto, lei ou tribunais de justiça. No Brasil, o auditor de instituição financeira tem a obrigação de comunicar em relatório circunstanciado a ocorrência, ou a suspeita de ocorrência, de não conformidade com leis e regulamentos à autoridade supervisora (Banco Central do Brasil). Além disso, em algumas, o auditor pode ter o dever de comunicar a não conformidade às autoridades nos casos em que a administração e, quando aplicável, os responsáveis pela

governança deixarem de tomar a ação corretiva. O auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento legal para determinar o curso de ação apropriado. No Brasil, estas responsabilidades do auditor independente estão determinadas pelos órgãos reguladores para determinados segmentos regulados.

#### Considerações específicas para entidade do setor público

A20. O auditor do setor público pode ser obrigado a comunicar casos de não conformidade às autoridades governamentais ou a relatá-las no relatório do auditor.

#### **Documentação** (ver item 29)

A21. A documentação das constatações do auditor no que se refere a não conformidade identificada ou suspeita com leis e regulamentos pode incluir, por exemplo:

- cópias de registros ou documentos;
- minutas de discussões mantidas com a administração, os responsáveis pela governança ou partes fora da entidade.