

NBC TA 550 – APROVAÇÃO

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.224, de 04.12.2009

Aprova a NBC TA 550 – Partes Relacionadas.

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 550 – Partes Relacionadas, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 550.

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 550 – PARTES RELACIONADAS

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1
Natureza do relacionamento e das transações com partes relacionadas	2
Responsabilidades do auditor	3 –
7	
Data de vigência	8
OBJETIVO	9
DEFINIÇÕES	10
REQUISITOS	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	11 – 17
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas	18 –
19	
Respostas aos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas	20 – 24
Avaliação da contabilização e da divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas	25
Representações formais	26
Comunicação com os responsáveis pela governança	27
Documentação	28
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Responsabilidades do auditor	A1 – A3
Definição de parte relacionada	A4 – A7
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	A8 –
A28	
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas	
A29 – A30	
Respostas aos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas	A31 – A45
Avaliação da contabilização e da divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas	
A46 – A47	
Representações formais	A48 –
A49	

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 no que se refere ao relacionamento e transações com partes relacionadas durante a execução da auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, ela amplia a maneira como a NBC TA 315, a NBC TA 330 e a NBC TA 240 devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Natureza do relacionamento e das transações com partes relacionadas

2. Muitas transações com partes relacionadas são efetuadas no curso normal dos negócios. Em tais circunstâncias, elas podem não representar um risco de distorção relevante maior do que o de transações similares com partes não relacionadas. Contudo, a natureza do relacionamento e transações com partes relacionadas em algumas circunstâncias pode dar origem a riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis maiores do que os de transações com partes não relacionadas. Por exemplo:
 - partes relacionadas podem operar por meio de uma série extensa e complexa de relacionamentos e estruturas, com um aumento correspondente na complexidade das transações com partes relacionadas;
 - os sistemas de informação podem ser ineficazes na identificação e resumo de transações e saldos em aberto entre a entidade e as suas partes relacionadas;
 - as transações com partes relacionadas podem não ser conduzidas nos termos e condições normais de mercado. Por exemplo, algumas transações com partes relacionadas podem ser conduzidas sem o pagamento de contraprestação.

Responsabilidades do auditor

3. Como as partes relacionadas não são independentes uma da outra, muitas estruturas de relatório financeiro estabelecem exigências de contabilização e divulgação específicas para relacionamentos, transações e saldos de partes relacionadas para possibilitar aos usuários das demonstrações contábeis a compreensão de sua natureza e efeitos concretos ou potenciais sobre as demonstrações contábeis. Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece tais exigências, o auditor tem a responsabilidade de executar procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção relevante decorrentes da não contabilização ou da não divulgação apropriada do relacionamento, transações ou saldos com partes relacionadas em conformidade com os requisitos da estrutura.

4. Mesmo que a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabeleça nenhuma exigência ou estabeleça exigências mínimas para partes relacionadas, o auditor, não obstante, precisa obter o entendimento dos relacionamentos e transações com as partes relacionadas à entidade que seja suficiente para que ele possa concluir se as demonstrações contábeis, afetadas por esses relacionamentos e transações, atendem os seguintes aspectos (ver item A1):
 - (a) atingem apresentação adequada (como no caso da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo CFC) (ver item A2); ou
 - (b) não são enganosas (para estar de acordo com a estrutura de conformidade (*compliance*)) (ver item A3).
5. Além disso, o entendimento dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas é relevante para que o auditor avalie se estão presentes um ou mais fatores de risco de fraude, como exigido pela NBC TA 240, item 24, porque a fraude pode ser cometida mais facilmente por meio das partes relacionadas.
6. Devido às limitações inerentes em 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, conforme referido na NBC TA 200, item A52. No contexto das partes relacionadas, os efeitos potenciais das limitações inerentes sobre a capacidade do auditor de detectar distorções relevantes são maiores pelas seguintes razões:
 - a administração pode não ter conhecimento da existência de todas as partes relacionadas e das transações com elas, particularmente se a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabelecer exigências para partes relacionadas;
 - relacionamentos com partes relacionadas podem oferecer maior oportunidade para conluio, ocultação ou manipulação por parte da administração.
7. O planejamento e a execução da auditoria com ceticismo profissional, como exigido pela NBC TA 200, item 15, portanto, são particularmente importantes neste contexto, dado o potencial para relacionamentos e transações com partes relacionadas não divulgadas. As exigências nesta Norma destinam-se a ajudar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, e na definição de procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados.

Data de vigência

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

Objetivo

9. Os objetivos do auditor são:

- (a) independentemente de serem estabelecidas exigências para partes relacionadas na estrutura de relatório financeiro aplicável, atingir entendimento suficiente dos relacionamentos e transações com partes relacionadas para que ele seja capaz de:
 - (i) reconhecer fatores de risco de fraude, se houver, decorrentes de relacionamentos e transações com partes relacionadas, que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devido à fraude; e
 - (ii) concluir, com base nas evidências de auditoria obtidas, se as demonstrações contábeis, afetadas por esses relacionamentos e transações:
 - a. atingem a apresentação adequada (como requerido pela estrutura aplicável no Brasil); ou
 - b. não são enganosas (para estar de acordo com a estrutura de conformidade (*compliance*)); e
- (b) além disso, quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece requerimentos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se os relacionamentos e transações com partes relacionados foram ou não adequadamente identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis, em conformidade com essa estrutura.

Definições

10. Para fins das normas de auditoria, os seguintes termos têm os significados atribuídos abaixo:

Transação em condições normais de mercado é a transação conduzida em termos e condições como aqueles entre um comprador voluntário e um vendedor voluntário, que não são relacionados e estão agindo de maneira mutuamente independente e buscando os seus melhores interesses.

Parte relacionada é a parte que é (ver itens A4 a A7):

- (a) uma parte relacionada, como definida na estrutura de relatório financeiro adequada; ou
- (b) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não estabelece nenhuma exigência ou estabelece exigências mínimas para partes relacionadas:
 - (i) uma pessoa ou outra entidade que tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que reporta;
 - (ii) outra entidade sobre a qual a entidade que reporta tem controle ou influência significativa, direta ou indiretamente, por meio de um ou mais intermediários; ou
 - (iii) outra entidade que está sob controle comum juntamente com a entidade que reporta, por ter:
 - a. controlador comum;
 - b. proprietários que são parentes próximos; ou
 - c. administração-chave comum.

Contudo, entidades que estão sob o controle comum de um estado (isto é, governo nacional, regional ou local) não são consideradas partes relacionadas a menos que se envolvam em transações significativas ou compartilhem recursos em medida significativa.

Requerimentos

Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

11. Como parte dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas que a NBC TA 315, item 5, e a NBC TA 240, item 16, exigem que o auditor execute durante a auditoria, o auditor deve executar procedimentos de auditoria e atividades relacionadas mencionados nos itens 12 a 17 para obter as informações relevantes para a identificação dos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas (ver item A8).

Entendimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas

12. A discussão da equipe envolvida no trabalho que a NBC TA 315, item 10, e a NBC TA 240, item 15, deve incluir a consideração específica da suscetibilidade das demonstrações contábeis a distorção relevante decorrente de fraude ou erro e que possam resultar dos relacionamentos e transações com partes relacionadas à entidade (ver item A10).
13. O auditor deve fazer indagações junto à administração sobre:
 - (a) a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior (ver itens A11 a A14);
 - (b) a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas; e
 - (c) se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações.
14. O auditor deve fazer indagações junto à administração e a outros da entidade e executar outros procedimentos de avaliação de risco considerados apropriados para obter entendimento dos controles, se houver, que a administração estabeleceu para (ver itens A15 a A20):
 - (a) identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e transações com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - (b) autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas (ver item A21); e
 - (c) autorizar e aprovar transações e acordos significativos fora do curso normal dos negócios.

Atenção para informações sobre partes relacionadas durante a revisão de registros ou documentos

15. Durante a auditoria, o auditor deve permanecer atento, ao inspecionar registros ou documentos de acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas

que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor (ver itens A22 e A23).

Em particular, o auditor deve examinar os seguintes assuntos, em busca de indicações da existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor:

- (a) confirmações bancárias e de advogados, obtidas como parte dos procedimentos de auditoria;
- (b) minutas de reuniões dos acionistas/quotistas e dos responsáveis pela governança; e
- (c) outros registros ou documentos da entidade que o auditor considere necessários nas circunstâncias.

16. Se o auditor, ao executar os procedimentos de auditoria requeridos pelo item 15 ou por meio de outros procedimentos de auditoria, identificar transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade, ele deve fazer indagações junto à administração sobre (ver itens A24 e A25):

- (a) a natureza dessas transações (ver item A26); e
- (b) se partes relacionadas podem estar envolvidas (ver item A27).

Compartilhamento de informações sobre partes relacionadas com a equipe de trabalho

17. O auditor deve compartilhar informações relevantes obtidas a respeito das partes relacionadas da entidade com os outros membros da equipe de trabalho (ver item A28).

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas

18. Ao cumprir o requisito da NBC TA 315, item 25, de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, o auditor deve identificar e avaliar esses riscos associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas e determinar se esses riscos são significativos. Ao fazer esta avaliação, o auditor deve tratar as transações significativas com essas partes relacionadas, que estejam fora do curso normal dos negócios da entidade como origem de riscos significativos.
19. Se o auditor identificar fatores de risco de fraude (inclusive circunstâncias relacionadas à existência de parte relacionada com influência dominante) ao executar os procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas referentes a partes relacionadas, ele deve considerar tais informações ao avaliar os riscos de distorção relevante devido à fraude, em conformidade com a NBC TA 240 (ver itens A6, A29 e A30).

Respostas aos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas

20. Como parte da exigência da NBC TA 330, itens 5 e 6, de que o auditor responda aos riscos avaliados, o auditor define e executa procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e

suficiente a respeito dos riscos avaliados de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Esses procedimentos de auditoria devem incluir os exigidos nos itens 21 a 24 (ver itens A31 a A34).

Identificação de partes relacionadas ou de relacionamentos significativos com partes relacionadas não identificadas ou divulgadas anteriormente

21. Se o auditor identificar acordos ou informações que indiquem a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor, ele deve determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam a existência desses relacionamentos ou transações.
22. Se o auditor identificar partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor, ele deve:
 - (a) comunicar prontamente as informações relevantes aos outros membros da equipe de trabalho (ver item A35);
 - (b) quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelecer exigências para partes relacionadas:
 - (i) solicitar à administração que identifique todas as transações com as partes relacionadas recém-identificadas para avaliação adicional do auditor; e
 - (ii) fazer indagações quanto ao motivo pelo qual os controles da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas deixaram de possibilitar a identificação ou divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas;
 - (c) executar procedimentos de auditoria substantivos relativos a essas partes relacionadas recém identificadas ou a transações significativas com essas partes relacionadas (ver item A 36);
 - (d) reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado nem divulgado ao auditor e executar procedimentos adicionais de auditoria conforme a necessidade; e
 - (e) se a não divulgação pela administração parece intencional (e, portanto, indicativa de um risco de distorção relevante devido à fraude), avaliar as implicações para a auditoria (ver item A37).

Transações significativas identificadas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade

23. Para transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade, que foram identificadas, o auditor deve:
 - (a) inspecionar os contratos ou acordos subjacentes, se houver, e avaliar se:
 - (i) a racionalidade, em termos de negócio, das transações (ou sua ausência) sugere que elas podem ter sido realizadas para envolvimento em informação financeira fraudulenta ou para

- ocultar apropriação indevida de ativos (NBCTA 240, item 32) (ver itens A38 e A39 desta Norma);
 - (ii) os termos das transações são compatíveis com as explicações da administração; e
 - (iii) as transações foram adequadamente contabilizadas e divulgadas, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- (b) obter evidências de auditoria de que as transações foram adequadamente autorizadas e aprovadas (ver itens A40 e A41).

Afirmações de que as transações com partes relacionadas foram conduzidas em termos equivalentes àqueles prevalecentes entre partes independentes

24. Se a administração fez uma afirmação nas demonstrações contábeis no sentido de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes àqueles prevalecentes entre partes independentes, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a afirmação (ver itens A42 a A45).

Avaliação da contabilização e da divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas

25. Ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em conformidade com a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, o auditor deve avaliar (ver item A46):
- (a) se os relacionamentos e transações com as partes relacionadas identificados foram adequadamente contabilizados e divulgados, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item A 47);
 - (b) se os efeitos dos relacionamentos e transações com partes relacionadas:
 - (i) impedem que as demonstrações contábeis tenham uma apresentação adequada (para estrutura de relatório financeiro com objetivo de apresentação adequada como no Brasil); ou
 - (ii) tornam as demonstrações contábeis enganosas (para estrutura de relatório com objetivo de conformidade).

Representações formais

26. Quando a estrutura de relatório financeiro estabelece exigências para partes relacionadas, o auditor deve obter representações formais da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, no sentido de que (ver itens A48 e A49):
- (a) eles divulgaram e identificaram para o auditor as partes relacionadas e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas de que tinham conhecimento; e
 - (b) eles contabilizaram e divulgaram tais relacionamentos e transações em conformidade com as exigências da estrutura de relatório financeiro que seja aplicável.

Comunicação com os responsáveis pela governança

27. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança todos os assuntos significativos relativos a partes relacionadas da entidade que sejam levantados durante a auditoria (ver item A50).

Documentação

28. O auditor deve incluir na documentação de auditoria os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos com essas partes relacionadas (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8, 11 e A6).

Aplicação e outros materiais explicativos

Responsabilidades do auditor

Estruturas de relatório financeiro que estabelecem exigências mínimas para partes relacionadas (ver item 4)

- A1. Uma estrutura de relatório financeiro aplicável que estabeleça requerimentos mínimos para partes relacionadas, como é o caso do Brasil, é uma estrutura que define o significado de parte relacionada, mas essa definição tem um alcance substancialmente mais estrito do que a definição apresentada no item 10(b)(ii) desta Norma, de modo que uma exigência da estrutura no sentido de que os relacionamentos e transações com partes relacionadas sejam divulgadas seria aplicável ao menor número de relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Estrutura de apresentação adequada (ver item 4(a))

- A2. No contexto de uma estrutura de apresentação adequada (a NBC TA 200 define os significados das estruturas de apresentação adequada, item 13(a) e de conformidade (*compliance*), item 13(b)), relacionamentos e transações com partes relacionadas podem fazer com que demonstrações contábeis deixem de atingir o objetivo de apresentação adequada se, por exemplo, a realidade econômica de tais relacionamentos e transações não estiverem adequadamente refletidas nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a apresentação adequada pode não ser alcançada se a venda de uma propriedade da entidade a um acionista controlador por um preço acima ou abaixo do valor justo de mercado for contabilizada como uma transação que envolve lucro ou prejuízo para a entidade quando pode constituir uma contribuição ou retorno de capital ou o pagamento de um dividendo.

Estruturas de conformidade (*compliance*) (ver item 4(b))

- A3. No contexto de uma estrutura de relatório com objetivo de conformidade, determinar se os relacionamentos e transações com partes relacionadas tornam as demonstrações contábeis enganosas, como discutido na NBC TA 700, depende das circunstâncias específicas do trabalho. Por exemplo, mesmo se a não divulgação de transações com partes relacionadas nas

demonstrações contábeis estiver em conformidade com a estrutura e a lei ou regulamento aplicável, as demonstrações contábeis podem ser enganosas se parte substancial da receita da entidade for derivada de transações com partes relacionadas e esse fato não for divulgado. Contudo, será extremamente raro que o auditor considere enganosas demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas em conformidade com uma estrutura de relatório com objetivo de conformidade se, em conformidade com a NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, item 6(a)), o auditor houver determinado que essa estrutura é aceitável (NBC TA 700, item A12).

Definição de parte relacionada (ver item 10(b))

- A4. Algumas estruturas de relatório financeiro discutem os conceitos de controle e influência significativa. Embora possam discutir estes conceitos usando termos diferentes, elas geralmente explicam que:
- (a) controle é o poder de governar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de modo a obter benefícios de suas atividades; e
 - (b) influência significativa (que pode ser conseguida por meio de propriedade de ações, estatuto ou acordo) é o poder de participar das decisões de política financeira e operacional de uma entidade, mas não tem controle sobre essas políticas.
- A5. A existência dos seguintes relacionamentos pode indicar a presença de controle ou influência significativa:
- (a) participações diretas ou indiretas no capital ou outros interesses financeiros na entidade;
 - (b) participações em capital direto ou indireto da entidade ou outros interesses financeiros em outras entidades;
 - (c) ser parte dos responsáveis pela governança ou administração-chave (isto é, os membros da administração que detêm a autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade);
 - (d) ser parente próximo de qualquer pessoa mencionada em (c);
 - (e) ter relação de negócios significativa com qualquer pessoa mencionada em (c).

Partes relacionadas com influência dominante

- A6. As partes relacionadas, em virtude de sua capacidade de exercer controle ou influência significativa, podem estar em posição de exercer influência dominante sobre a entidade ou sua administração. A consideração de tal comportamento é relevante na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude, como explicado adicionalmente nos itens A29 e A30.

Entidade de propósito específico como partes relacionadas

- A7. Em algumas circunstâncias, uma entidade de propósito específico (itens A26 e A27 da NBC TA 315 fornecem orientação quanto à natureza de entidade de propósito específico) pode ser uma parte relacionada da entidade, porque a

entidade, em substância, pode controlá-la, mesmo se a entidade possuir pouco ou nenhum capital dessa entidade de propósito específico.

Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

Risco de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas (ver item 11)

Considerações específicas para entidade do setor público

- A8. A responsabilidade do auditor do setor público relativamente a relações e transações com partes relacionadas pode ser afetada pelo mandato da auditoria (forma e finalidade de contratação do auditor) ou por obrigações para entidades do setor público decorrentes de lei, regulamentação, ou outra autoridade. Consequentemente, a responsabilidade do auditor do setor público pode não se limitar a tratar os riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, mas incluir também uma responsabilidade mais ampla ao tratar dos riscos de não conformidade com leis, regulamentos ou outra autoridade aplicáveis a entidade do setor público que estabelecem exigências específicas na condução de negócios com partes relacionadas. Além disso, o auditor do setor público pode considerar as exigências de relatório financeiro do setor público para relacionamentos e transações com partes relacionadas que possam diferir dos requerimentos aplicáveis ao setor privado.

Entendimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade

Discussão entre os membros da equipe de trabalho (ver item 12)

- A9. Assuntos que podem ser tratados na discussão entre os membros da equipe de trabalho podem incluir:
- a natureza e extensão dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade (usando, por exemplo, a documentação anterior do auditor de partes relacionadas identificadas atualizada depois de cada auditoria);
 - uma ênfase sobre a importância de manter ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria no que se refere ao potencial para distorção relevante associada a relacionamentos e transações com partes relacionadas;
 - as circunstâncias ou condições da entidade que possam indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não identificou ou divulgou ao auditor (por exemplo, estrutura organizacional complexa, uso de entidade de propósito específico para transações fora do balanço ou sistema de informação inadequado);
 - os registros ou documentos que possam indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas;
 - a importância que a administração e os responsáveis pela governança dedicam à identificação, contabilização e divulgação apropriada das relações e transações com partes relacionadas (se a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelecer exigências para partes

relacionadas) e o risco relacionado de que a administração burle os controles relevantes.

A10. Além disso, a discussão no contexto de fraude pode incluir a consideração específica de como as partes relacionadas podem estar envolvidas em uma fraude. Por exemplo:

- como entidades de propósitos específicos controladas pela administração poderiam ser usadas para facilitar a manipulação de resultados;
- como as transações entre a entidade e um parceiro de negócios de membro-chave da administração poderiam ser estruturadas para facilitar a apropriação indevida de ativos da entidade.

Identificação das partes relacionadas da entidade (ver item 13(a))

A11. Onde a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece exigências para partes relacionadas, é provável que informações relativas à identificação das partes relacionadas da entidade estejam prontamente disponíveis para a administração porque os sistemas de informação da entidade precisam registrar, processar e resumir relacionamentos e transações com partes relacionadas para possibilitar à entidade cumprir as exigências de contabilização e divulgação da estrutura de relatório financeiro. É provável, portanto, que a administração tenha a lista abrangente das partes relacionadas e mudanças desde o período anterior. Para trabalhos recorrentes, as indagações fornecem uma base de comparação das informações fornecidas pela administração com o registro do auditor de partes relacionadas feito em auditorias anteriores.

A12. Contudo, quando a estrutura de relatório financeiro não estabelece exigências para partes relacionadas, a entidade pode não ter sistemas de informação instalados. Sob tais circunstâncias, é possível que a administração não tenha conhecimento da existência de todas as partes relacionadas. Não obstante, a exigência de indagações especificada pelo item 13 ainda se aplica porque a administração pode ter conhecimento de partes que cumpram a definição de partes relacionada exposta nesta Norma. Em tal caso, porém, é provável que as indagações do auditor quanto à identificação das partes relacionadas da entidade sejam parte dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas do auditor executadas em conformidade com a NBC TA 315 para a obtenção de informações referentes a:

- a estrutura de propriedade e governança da entidade;
- os tipos de investimento que a entidade está fazendo e planeja fazer; e
- a maneira como a entidade é estruturada e como ela é financiada.

No caso específico de relacionamentos de controle comum, como é mais provável que a administração tenha conhecimento de tais relacionamentos se elas tiverem importância econômica para a entidade, é provável que as indagações do auditor sejam mais eficazes se elas se concentrarem em determinar se as partes com as quais a entidade se envolve em transações significativas ou compartilha recursos em grau significativo são partes relacionadas.

A13. No contexto da auditoria de grupo, a NBC TA 600, item 40(c)), requer que a equipe do trabalho de grupo forneça a cada auditor de componente uma lista

de partes relacionadas elaborada pela administração do grupo e quaisquer outras partes relacionadas das quais a equipe de trabalho de grupo tenha conhecimento. Quando a entidade é um componente de grupo, esta informação fornece uma base útil para as indagações do auditor junto à administração no que se refere à identidade das partes relacionadas da entidade.

- A14. O auditor também pode obter algumas informações referentes à identificação das partes relacionadas da entidade por meio de indagações junto à administração durante o processo de aceitação ou continuação do trabalho.

Controles da entidade sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas (ver item 14)

- A15. Outros dentro da entidade são aqueles que consideramos ser provável que tenham conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade e dos controles da entidade sobre tais relacionamentos e transações. Podem incluir, na medida em que não façam parte da administração:

- os responsáveis pela governança;
- empregados em posição de iniciar, processar ou registrar transações que sejam significativas e fora do curso normal de negócios da entidade, e os que supervisionam ou monitoram tais funcionários;
- auditores internos;
- consultores jurídicos internos; e
- o diretor de ética ou pessoa equivalente.

- A16. A auditoria é conduzida sobre a premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, têm conhecimento e entendimento de que eles têm responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante a apresentação adequada, assim como responsabilidade pelo controle interno que a administração e, quando apropriado, aqueles responsáveis pela governança entendem como necessário para propiciar a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, decorrentes de fraude ou erro (NBC TA 200, item A2). Portanto, quando tal estrutura estabelece exigências para partes relacionadas, a elaboração de demonstrações contábeis requer da administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, que ela planeje, implemente e mantenha controles adequados sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas, de modo que essas transações e relacionamentos sejam identificados, adequadamente contabilizados e divulgados em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. No seu papel de supervisão geral, os responsáveis pela governança monitoraram como a administração está cumprindo a sua responsabilidade por tais controles. Independentemente de quaisquer exigências para partes relacionadas que a estrutura possa estabelecer, os responsáveis pela governança podem, na função de supervisão geral, obter informações da administração para capacitá-los a entender a natureza e a justificativa comercial dos relacionamentos e transações com as partes relacionadas da entidade.

A17. Ao cumprir o requisito da NBC TA 315, item 14, de obtenção de entendimento do ambiente de controle, o auditor pode considerar características do ambiente de controle relevantes para mitigar os riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, tais como:

- código interno de ética, adequadamente comunicado aos empregados da entidade e efetivamente observados, que determinem as circunstâncias nas quais a entidade pode realizar tipos específicos de transações com partes relacionadas;
- políticas e procedimentos para divulgação transparente e tempestiva dos interesses que a administração e os responsáveis pela governança têm em transações com partes relacionadas;
- atribuição de responsabilidade na entidade para a identificação, registro, resumo e divulgação de transações com partes relacionadas;
- divulgação tempestiva e discussão entre a administração e os responsáveis pela governança de transações significativas com partes relacionadas, fora do curso normal de negócios, incluindo determinar se os responsáveis pela governança questionaram de forma apropriada a razão ou a racionalidade, em termos de negócio, de tais transações (por exemplo, buscando aconselhamento junto a consultores profissionais externos);
- diretrizes claras para a aprovação de transações com partes relacionadas que envolvam conflitos de interesses reais ou percebidos, tais como aprovação por subcomitê dos responsáveis pela governança composto de indivíduos independentes da administração;
- revisões periódicas por auditores internos, quando aplicável;
- ação proativa tomada pela administração para solucionar problemas de divulgação de partes relacionadas, como buscar aconselhamento junto ao auditor ou a consultores jurídicos externos;
- a existência de políticas e procedimentos para denúncia, quando aplicável.

A18. Os controles sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas em algumas entidades podem ser deficientes ou inexistentes por várias razões, como:

- pouca importância dedicada pela administração à identificação e divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas;
- falta de apropriada supervisão geral dos responsáveis pela governança;
- desconsideração intencional por tais controles porque a divulgação de partes relacionadas podem revelar informações que a administração considera sensíveis, por exemplo, a existência de transações envolvendo parentes de pessoas da administração;
- entendimento insuficiente por parte da administração das exigências para partes relacionadas da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- ausência de exigências de divulgação sob a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Onde tais controles são ineficazes ou inexistentes, o auditor pode não ter condição de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito de relacionamentos e transações com partes relacionadas. Sendo este o caso, o auditor, em conformidade com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do

Auditor Independente, consideraria as implicações para a auditoria, inclusive para a opinião no seu relatório.

A19. Informações contábeis fraudulentas muitas vezes envolvem o ato de burlar controles que, sob outros aspectos, podem parecer estar operando com efetividade (NBC TA 240, itens 31 e A4). O risco de que a administração burle os controles é mais elevado se a administração tiver relacionamentos que envolvam controle ou influência significativa junto a partes com as quais a entidade faz negócios porque os relacionamentos podem possibilitar à administração maiores incentivos e oportunidades para perpetração de fraude. Por exemplo, os interesses financeiros da administração em certas partes relacionadas podem fornecer incentivos para que a administração burle os controles (a) dirigindo a entidade, contra os seus interesses, ao concluir transações em benefícios dessas partes, ou (b) entrando em conluio com tais partes ou controlando seus atos. Exemplos de possível fraude incluem:

- criar termos fictícios de transações com partes relacionadas, que se destinem a representar erroneamente a racionalidade em termos de negócio dessas transações;
- organizar fraudulentamente a transferência de ativos de ou para a administração em quantias significativamente acima ou abaixo do valor de mercado;
- envolver-se em transações complexas com partes relacionadas, tais como entidades de propósitos específicos, estruturadas para representar erroneamente a posição patrimonial e financeira ou o desempenho das operações da entidade.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A20. É provável que as atividades de controle em entidade de pequeno porte possam não ter nenhum processo documentado para lidar com relacionamentos e transações com partes relacionadas. Um administrador-proprietário pode mitigar alguns dos riscos decorrentes de transações com partes relacionadas, ou aumentar potencialmente esses riscos, por meio de envolvimento ativo em todos os aspectos principais das transações. Para tais entidades, o auditor pode obter entendimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas e quaisquer controles que possam existir acima destes, por meio de indagação junto à administração, combinada com outros procedimentos, tais como observação das atividades de supervisão geral e revisão da administração, e inspeção da documentação relevante disponível.

Autorização e aprovação de transações e acordos significativos (ver item 14(b))

A21. A autorização envolve a concessão de permissão para um indivíduo com a autoridade apropriada (administração, responsável pela governança ou acionistas/quotistas da entidade) para que a entidade realize transações específicas em conformidade com critérios predeterminados, de julgamento ou não. A aprovação envolve a aceitação por essas partes de que as transações que a entidade realizou satisfizeram os critérios com base nos quais foi concedida a autorização. Exemplos de controle que a entidade pode ter estabelecido para autorizar e aprovar transações e acordos significativos

com partes relacionadas ou transações e acordos significativos fora do curso normal de negócios incluem:

- controles de monitoramento para identificar tais transações e acordos para autorização e aprovação;
- aprovação dos termos e condições das transações e acordos pela administração, responsáveis pela governança ou, quando aplicável, acionistas/quotistas.

Atenção com informações sobre partes relacionadas ao examinar registros ou documentos

Registros ou documentos que o auditor pode inspecionar (ver item 15)

A22. Durante a auditoria, o auditor pode inspecionar registros ou documentos que possam fornecer informações sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas, por exemplo:

- confirmações de terceiros obtidas pelo auditor (além de confirmações bancárias e dos advogados);
- declarações de imposto de renda da entidade;
- informações fornecidas pela entidade às autoridades reguladoras;
- registros de acionistas/quotistas para identificação dos principais acionistas/quotistas da entidade;
- declarações de conflitos de interesse da administração e dos responsáveis pela governança;
- registros dos investimentos da entidade e dos de seus planos de pensão;
- contratos e acordos com a administração-chave e com os responsáveis pela governança;
- contratos e acordos significativos fora do curso normal de negócios da entidade;
- faturas específicas e correspondência dos consultores profissionais da entidade;
- apólices de seguro de vida adquiridas pela entidade;
- contratos importantes renegociados pela entidade durante o período;
- relatórios de auditores internos;
- documentos associados aos arquivamentos da entidade junto a um órgão regulador de títulos mobiliários (por exemplo, prospectos).

Acordos que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas não identificadas anteriormente

A23. Um acordo envolve uma negociação formal ou informal entre a entidade e uma ou mais partes para fins como:

- estabelecimento de relação de negócios por meio de veículos ou estruturas adequadas;
- condução de certos tipos de transações sob termos e condições específicas;
- fornecimento de serviços designados ou apoio financeiro.

Exemplos de acordos que podem indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor podem incluir:

- participação em parcerias com outras partes;
- acordos para o fornecimento de serviços para certas partes sob termos e condições fora do curso normal de negócios da entidade.
- garantias e relacionamentos como garantidor

Identificação de transações significativas fora do curso normal de negócios (ver item 16)

A24. A obtenção de informações adicionais sobre transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade capacita o auditor a avaliar se estão presentes fatores de risco de fraude e, quando a estrutura de relatório financeiro aplicável estabelece exigências para partes relacionadas, identificar os riscos de distorção relevante.

A25. Exemplos de transações fora do curso normal de negócios da entidade podem incluir:

transações de capital complexas, tais como reestruturações ou aquisições corporativas;

- transações com entidades fora do país (*offshores*) em jurisdições com leis corporativas fracas;
- arrendamento de instalações ou a prestação de serviços de administração pela entidade para outra entidade sem o pagamento de contraprestação;
- transações de venda com descontos ou devoluções atipicamente grandes;
- transações com acordos circulares, por exemplo, vendas com compromisso de recompra;
- transações sob contratos cujos termos são modificados antes da data de vencimento.

Entendimento da natureza de transações significativas fora do curso normal de negócios (ver item 16(a))

A26. A indagação quanto à natureza das transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade envolve a obtenção de entendimento da razão de negócio, das transações e os termos e condições sob os quais estas foram realizadas.

Indagação quanto à possibilidade de envolvimento de partes relacionadas (ver item 16(b))

A27. Uma parte relacionada poderia estar envolvida em transação significativa fora do curso normal de negócios da entidade não apenas influenciando diretamente a transação na condição de parte na transação, mas também indiretamente, por meio de intermediário. Tal influência pode indicar a presença de um fator de risco de fraude.

Compartilhamento de informações sobre partes relacionadas com a equipe de trabalho (ver item 17)

A28. Informações relevantes sobre partes relacionadas que podem ser compartilhadas entre os integrantes da equipe de trabalho incluem, por exemplo:

- identificação das partes relacionadas com a entidade;
- natureza dos relacionamentos e transações com partes relacionadas;
- relacionamentos ou transações significativas ou complexas com partes relacionadas e que possam exigir consideração especial da auditoria, em particular transações nas quais a administração ou os responsáveis pela governança estejam envolvidos financeiramente.

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas

Fatores de risco de fraude associados a uma parte relacionada com influência dominante (ver item 19)

A29. O domínio da administração por uma única pessoa ou pequeno grupo de pessoas, sem controles compensatórios, é um fator de risco de fraude (NBC TA 240, Apêndice 1). Indicadores de influência dominante exercida por uma parte relacionada incluem:

- a parte relacionada vetou decisões de negócios significativas tomadas pela administração ou pelos responsáveis pela governança;
- transações significativas são submetidas à parte relacionada para aprovação final; existe pouco ou nenhum debate entre a administração e os responsáveis pela governança no que se refere às propostas de negócios iniciadas pela parte relacionada;
- transações envolvendo a parte relacionada (ou parente próximo da parte relacionada) raramente são revistas e aprovadas independentemente.

Também pode existir influência dominante em alguns casos se a parte relacionada desempenhou papel fundamental na fundação da entidade e continua a desempenhar papel preponderante na administração da entidade.

A30. Na presença de outros fatores de risco, a existência de parte relacionada com influência dominante pode indicar riscos significativos de distorção relevante decorrente de fraude. Por exemplo:

- uma alta e atípica rotatividade da alta administração ou de consultores profissionais pode sugerir práticas de negócio antiéticas ou fraudulentas que servem os fins da parte relacionada;
- o uso de intermediários de negócio para transações significativas para as quais não parece haver nenhuma justificativa de negócio clara pode sugerir que a parte relacionada pode ter participação em tais transações por meio de controle de tais intermediários para fins fraudulentos;
- evidências de participação ou preocupação excessiva da parte relacionada com a seleção de políticas contábeis ou a determinação de estimativas significativas podem sugerir a possibilidade de informações contábeis fraudulentas.

Respostas aos riscos de distorção relevante associado aos relacionamentos e transações com partes relacionadas (ver item 20)

- A31. A natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria que o auditor pode selecionar para responder aos riscos identificados de distorção relevante associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas dependem da natureza desses riscos e das circunstâncias da entidade. A NBC TA 330 fornece orientação adicional sobre a consideração da natureza, época e extensão de processos adicionais de auditoria. A NBC TA 240 estabelece requisitos e fornece orientação sobre respostas adequadas a riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
- A32. Exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar quando identificou um risco significativo de que a administração não contabilizou ou divulgou apropriadamente transações específicas com partes relacionadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (independentemente se causada por fraude ou erro), incluem:
- confirmar ou discutir aspectos específicos das transações com intermediários tais como bancos, firmas de advocacia, avalistas ou agentes, quando praticável e não proibido por lei, regulamento ou regras éticas;
 - confirmar os fins, termos ou valores específicos das transações com as partes relacionadas (este procedimento de auditoria pode ser menos eficaz quando o auditor julga ser provável que a entidade influencie as partes relacionadas nas respostas ao auditor);
 - quando aplicável, ler as demonstrações contábeis ou outras informações contábeis relevantes das partes relacionadas, se disponíveis, em busca de evidências da contabilização das transações nos seus registros contábeis.
- A33. Se o auditor identificou um risco significativo de distorção relevante decorrente de fraude como resultado da presença de uma parte relacionada com influência dominante, o auditor pode, além das exigências gerais da NBC TA 240, executar procedimentos adicionais de auditoria para obtenção de entendimento das relações de negócios que tal parte relacionada possa ter estabelecido direta ou indiretamente com a entidade e determinar a necessidade de procedimentos substantivos de auditoria apropriados, como os seguintes:
- indagações e discussões junto à administração e aos responsáveis pela governança;
 - indagações junto à parte relacionada;
 - inspeção de contratos significativos com a parte relacionada;
 - pesquisa por meio da internet ou de bases de dados externas sobre informações de negócios;
 - revisão de relatórios do canal de denúncias de funcionários quando estes são mantidos.
- A34. Dependendo dos resultados dos procedimentos de avaliação de risco do auditor, ele pode considerar apropriado obter evidências de auditoria sem testar os controles da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas. Em algumas circunstâncias, porém, pode não ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente apenas pela execução de procedimentos substantivos de auditoria quanto aos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Por exemplo, quando transações intragrupo entre a entidade e

os seus componentes são numerosas e um valor é iniciado, registrado, processado ou reportado eletronicamente em um sistema integrado, o auditor pode determinar que não é possível planejar procedimentos de auditoria substantivos eficazes que, por si só, reduzam os riscos de distorção relevante associados com essas transações a um nível aceitavelmente baixo. Em tal caso, ao cumprir o requisito da NBC TA 330 de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à eficácia operacional dos controles relevantes (NBC TA 330, item 8b) exige-se que o auditor teste os controles da entidade sobre a integridade e precisão do registro dos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Identificação de partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas anteriormente não identificadas ou divulgadas

Comunicação de informações referentes a partes relacionadas recém-identificadas à equipe de trabalho (ver item 22(a))

A35. A comunicação tempestiva de partes relacionadas recém-identificadas aos outros membros da equipe de trabalho ajuda-os a determinar se essas informações afetam os resultados ou conclusões extraídas dos procedimentos de avaliação de risco já executados, inclusive se os riscos de distorção relevante precisam ser reavaliados.

Procedimentos substantivos relativos a partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas recém-identificadas (ver item 22(c))

A36. Exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar relativos a partes relacionadas ou transações com partes relacionadas significativas recém-identificadas incluem:

- fazer indagações quanto à natureza dos relacionamentos da entidade com as partes relacionadas recém-identificadas, inclusive (quando apropriado e não proibido por lei, regulamento ou regras éticas) indagando junto a partes fora de entidade que presumivelmente possuem conhecimento significativo da entidade e seus negócios, como consultores legais, principais agentes, representantes importantes, consultores, avalistas ou outros parceiros próximos de negócios;
- conduzir uma análise dos registros contábeis em busca de transações com partes relacionadas recém-identificadas. Tal análise pode ser facilitada com o uso de técnicas de auditoria assistidas por computador;
- verificar os termos e condições das transações com partes relacionadas recém-identificadas e avaliar se as transações foram adequadamente contabilizadas e divulgadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Não divulgação intencional por parte da administração (ver item 22(e))

A37. Os requisitos e orientação da NBC TA 240 referentes às responsabilidades do auditor em relação a fraude no contexto da auditoria de demonstrações contábeis são relevantes quando a administração parece ter intencionalmente deixado de divulgar para o auditor as partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas. O auditor também pode considerar se

é necessário reavaliar a confiabilidade das respostas da administração às suas indagações e as representações da administração.

Transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade

Avaliação da razão de negócio, de transações significativas com partes relacionadas (ver item 23)

A38. Ao avaliar a razão de negócio de uma transação significativa com parte relacionada fora do curso normal de negócios da entidade, o auditor pode considerar o seguinte:

- se a transação:
 - é excessivamente complexa (por exemplo, ela pode envolver múltiplas partes relacionadas de conglomerado);
 - inclui termos comerciais não usuais, tais como preços, taxas de juros, garantias e termos de reembolso não usuais;
 - carece de razão de negócios lógica aparente para sua ocorrência;
 - envolve partes relacionadas anteriormente não identificadas;
 - é processada de maneira não usual;
- se a administração discutiu a natureza e a contabilização de tal transação com os responsáveis pela governança;
- se a administração está dando mais ênfase em um tratamento contábil específico ao invés de dar a devida consideração à razão econômica subjacente da transação.

Se as explicações da administração são relevantemente incompatíveis com os termos da transação com parte relacionada, exige-se que o auditor, em conformidade com a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, item 11, considere a confiabilidade das explicações e representações da administração a respeito de assuntos significativos.

A39. O auditor também pode buscar entender a razão de negócio de tal transação a partir da perspectiva da parte relacionada, já que isso pode auxiliar o auditor a entender melhor a realidade econômica da transação e porque ela foi realizada. Uma razão de negócio da perspectiva da parte relacionada que pareça incompatível com a natureza do seu negócio pode representar um fator de risco de fraude.

Autorização e aprovação de transações com partes relacionadas significativas (ver item 23(b))

A40. A autorização e aprovação da administração, dos responsáveis pela governança ou, quando aplicável, dos acionistas/quotistas, para transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade, podem fornecer evidências de auditoria de que estas foram devidamente consideradas nos níveis apropriados dentro da entidade e que os seus termos e condições foram adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis. A existência de transações dessa natureza que não estiveram sujeitas a tais autorização e aprovação, na ausência de explicações racionais baseadas em discussão com a administração ou dos responsáveis pela governança, o auditor pode precisar estar atento a outras transações de

natureza similar. A autorização e aprovação sozinhas, porém, podem não ser suficientes para concluir se riscos de distorção relevante devido à fraude estão ausentes porque a autorização e aprovação podem não ser eficazes se houve conluio entre as partes relacionadas ou se a entidade estiver sujeita à influência dominante de uma parte relacionada.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A41. Uma entidade de pequeno porte pode não ter os mesmos controles fornecidos por diferentes níveis de autoridade e aprovação que podem existir em entidade maior. Portanto, ao auditar uma entidade de pequeno porte, o auditor pode valer-se em grau menor da autorização e aprovação para evidências de auditoria referentes à validade das transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade. Ao invés disso, o auditor pode considerar executar outros procedimentos de auditoria como inspecionar documentos relevantes, confirmar aspectos específicos das transações junto às partes relevantes ou observar o envolvimento do proprietário-administrador com as transações.

Afirmações de que as transações com partes relacionadas foram conduzidas em termos equivalentes aos vigentes em uma transação em condições normais de mercado (ver item 24)

A42. Embora as evidências de auditoria possam estar prontamente disponíveis no que se refere à maneira como o preço de uma transação com parte relacionada é comparável ao de uma transação similar entre partes independentes, há dificuldades comumente práticas que limitam a capacidade do auditor de obter evidências de auditoria de que todos os outros aspectos da transação são equivalentes aos de uma transação sob condições de mercado. Por exemplo, embora o auditor possa ser capaz de confirmar que uma transação com parte relacionada foi conduzida a preço de mercado, pode ser impraticável confirmar se outros termos e condições da transação (tais como termos de crédito, contingências e encargos específicos) são equivalentes aos que seriam normalmente acordados entre partes independentes. Portanto, pode haver um risco de que a afirmação da administração de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes aos vigentes em transação sob condições de mercado possa ser distorcido de maneira relevante.

A43. A elaboração das demonstrações contábeis requer da administração que fundamente a afirmação de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes aos vigentes em uma transação em condições normais de mercado. O suporte da administração à afirmação pode incluir:

- comparar os termos das transações relacionadas com os de transação similar ou idêntica com uma ou mais partes não relacionadas;
- contratar um especialista para determinar o valor de mercado e confirmar os termos e condições de mercado para a transação;
- comparar os termos da transação com termos de mercado conhecidos para transações amplamente similares em mercado aberto.

A44. Avaliar o suporte desta afirmação pela administração pode envolver um ou mais dos seguintes aspectos:

- considerar a adequação do processo da administração para suportar a afirmação;
- verificar a fonte dos dados internos ou externos que suportam a afirmação e testar os dados para determinar a sua precisão, integridade e relevância;
- avaliar a razoabilidade de quaisquer suposições significativas em que se baseie a afirmação.

A45. Algumas estruturas de relatório financeiro exigem a divulgação de transações com partes relacionadas não conduzidas em termos equivalentes aos que prevalecem em transações entre partes independentes. Nestas circunstâncias, se a administração não divulgou uma transação com parte relacionada nas demonstrações contábeis, pode haver uma afirmação implícita de que a transação foi conduzida em termos equivalentes aos que prevalecem em transação entre partes independentes.

Avaliação da contabilização e da divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas

Considerações de materialidade na avaliação de distorções (ver item 25)

A46. A NBC TA 450 requer que o auditor considere o tamanho e a natureza da distorção e as circunstâncias específicas de sua ocorrência, ao avaliar se a distorção é relevante (NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 11(a)). O item A16 dessa Norma oferece orientação sobre as circunstâncias que podem afetar a avaliação de uma distorção. A importância da transação para a demonstração contábil pode não depender unicamente do valor registrado da transação, mas também de outros fatores relevantes específicos, como a natureza do relacionamento com a parte relacionada.

Avaliação das divulgações de partes relacionadas (ver item 25(a))

A47. Avaliar as divulgações de partes relacionadas no contexto das exigências de divulgação da estrutura de relatório financeiro aplicável significa considerar se os fatos e circunstâncias dos relacionamentos e transações com partes relacionadas foram adequadamente resumidos e apresentados, de modo que sejam compreensíveis. Divulgações de transações com partes relacionadas podem não ser compreensíveis se:

- (a) a razão de negócio e os efeitos das transações sobre as demonstrações contábeis não são claros ou estão distorcidos; ou
- (b) termos-chave, condições ou outros elementos importantes das transações necessárias para que sejam compreendidas não são adequadamente divulgados.

Representações formais (ver item 26)

A48. Circunstâncias em que pode ser apropriado obter representações formais dos responsáveis pela governança incluem:

- quando eles aprovarem transações com partes relacionadas específicas que (a) afetam de maneira relevante as demonstrações contábeis, ou (b) envolvem a administração;
- quando eles fizerem representações orais ao auditor sobre detalhes de certas transações com partes relacionadas;
- quando eles têm interesses financeiros ou de outro tipo nas transações com as partes relacionadas.

A49. O auditor também pode decidir obter representações formais referentes às afirmações específicas que a administração possa ter feito, tais como uma representação de que transações específicas com as partes relacionadas não envolvem acordos paralelos não divulgados.

Comunicação com os responsáveis pela governança (ver item 27)

A50. A comunicação de assuntos significativos surgidos durante a auditoria em conexão com as partes relacionadas da entidade ajuda o auditor a estabelecer um entendimento comum com os responsáveis pela governança da natureza e solução destes assuntos. Exemplos de assuntos significativos (A NBC TA 230, item A8, fornece orientação adicional sobre a natureza de assuntos significativos levantados durante a auditoria) referentes a partes relacionadas incluem:

- falta de divulgação (intencional ou não) pela administração ao auditor da existência de partes relacionadas ou de transações significativas com essas partes, que possam alertar os responsáveis pela governança para relacionamentos e transações significativas com partes relacionadas das quais anteriormente não tinham conhecimento;
- a identificação de transações significativas com partes relacionadas que não foram adequadamente autorizadas e aprovadas, que possam dar origem a suspeita de fraude;
- discordância com a administração no que se refere à contabilização e divulgação de transações significativas com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- não conformidade com lei ou regulamentos aplicáveis que proíbam ou restrinjam tipos específicos de transações com partes relacionadas;
- dificuldades para identificar a parte que controla a entidade.