

**NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**11.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

**11.1.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INDEPENDENTE**

11.1.1.1 – A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

11.1.1.1.1 – Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

11.1.1.2 – Salvo declaração expressa em contrário, constante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

11.1.1.3 – O parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

11.1.1.4 – O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.

**11.1.2 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

11.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

11.1.2.2 – Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

11.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

- a) testes de transações e saldos; e
- b) procedimentos de revisão analítica.

**11.1.3 – PAPÉIS DE TRABALHO**

11.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

11.1.3.2 – Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

**11.1.4 – FRAUDE E ERRO**

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

- a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
- b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.2 – Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

11.1.4.3 – A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

**11.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

**11.2.1 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA**

11.2.1.1 – O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas, e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

11.2.1.2 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, e o nível geral de competência de sua administração.

11.2.1.3 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;

b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;

c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;

d) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;

e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;

g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e

h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

11.2.1.5 – Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

11.2.1.6 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

11.2.1.7 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.

11.2.1.8 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

11.2.1.9 – Quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade, ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar os seguintes procedimentos:

a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as demonstrações contábeis do exercício atual;

b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;

c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;

d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e

e) identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior, revelados ou não revelados.

#### 11.2.2 – RELEVÂNCIA

11.2.2.1 – Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

11.2.2.2 – A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;

b) avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas; e

c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

#### 11.2.3 – RISCO DE AUDITORIA

11.2.3.1–Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.

11.2.3.2–A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:

a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos, e situação econômica e financeira da entidade; e

b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.

11.2.3.3 – Para determinar o risco da auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo:

a) a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;

b) a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;

c) as políticas de pessoal e segregação de funções;

d) a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;

- e) as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;
- f) o sistema de aprovação e registro de transações;
- g) as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e
- h) as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

#### **SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE**

11.2.4.1 – Na supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução da auditoria, o auditor deve:

- a) avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho;
- b) avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido;
- c) resolver questões significativas quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- d) avaliar se os trabalhos foram adequadamente documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados; e
- e) avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e permitem ao auditor fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

11.2.4.2 – O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas.

11.2.4.3 – O programa de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica do auditor e a complexidade dos serviços que realizar. No caso do auditor atuar sem a colaboração de assistentes, o controle da qualidade é inerente à qualificação profissional do auditor.

11.2.4.4 – Os requisitos que o auditor deve adotar para o controle da qualidade dos seus serviços são os que seguem:

- a) o pessoal designado deve ter a competência e habilidade profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado;
- b) o pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos nas Normas Profissionais de Auditor Independente para ter uma conduta profissional inquestionável;
- c) o trabalho de auditoria deverá ser realizado por pessoal que tenha um nível de treinamento e de experiência profissional compatível com o grau de complexidade das atividades da entidade auditada; e
- d) o auditor deverá planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza razoável de que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

11.2.4.5 – O controle de qualidade do auditor inclui a avaliação permanente da carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos:

- a) capacidade de atendimento ao cliente, em face da estrutura existente;
- b) grau de independência existente; e
- c) integridade dos administradores do cliente.

11.2.4.6 – A avaliação permanente da carteira de clientes deverá ser feita por escrito considerando os seguintes pressupostos:

- a) a capacidade de atendimento será determinada pela soma das horas disponíveis, segundo horário contratado com a equipe técnica, em relação às horas contratadas com os clientes;
- b) a independência em relação aos clientes deve abranger toda a equipe técnica que trabalhar para o cliente;
- c) que não há evidências de que a administração do cliente adotou medidas administrativas que possam comprometer o trabalho do auditor; e
- d) o auditor independente deverá avaliar a necessidade de rodízio de auditores responsáveis pela realização dos serviços, de modo a resguardar a independência do auditor responsável pela execução dos serviços.

#### **11.2.5 – ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS**

11.2.5.1 – O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

11.2.5.2 – O auditor deve efetuar o estudo e a avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;

- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco de auditoria;
- d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
- f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

11.2.5.3 – O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

11.2.5.4 – A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) o ambiente de controle existente na entidade; e
  - b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.
- 11.2.5.5 – A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:
- a) a definição de funções de toda a administração;
  - b) o processo decisório adotado na entidade;
  - c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
  - d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
  - e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

11.2.5.6 – A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
- b) a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;
- e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;
- g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e
- j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

#### 11.2.6 – **APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

11.2.6.1 – A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

11.2.6.4 – Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;
- b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data;
- c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;
- d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e
- e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

11.2.6.5 – Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

- a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e
- c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

11.2.6.7 – Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

- a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e
- b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

#### 11.2.7 – DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

11.2.7.1 – O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciam ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.

11.2.7.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.

11.2.7.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

11.2.7.4 – Quando o auditor se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos fornecidos pela entidade, deve certificar-se da sua exatidão.

#### 11.2.8 – CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE

11.2.8.1 – A continuidade normal das atividades da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria, e deve ser complementada quando da execução de seus exames.

11.2.8.2 – A evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis é suficiente para a caracterização dessa continuidade.

11.2.8.3 – Caso, no decorrer dos trabalhos, se apresentem indícios que ponham em dúvida essa continuidade, deve o auditor aplicar os procedimentos adicionais que julgar necessários para a formação de juízo embasado e definitivo sobre a matéria.

11.2.8.4 – Na hipótese de o auditor concluir que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, deve avaliar os possíveis efeitos nas demonstrações contábeis, especialmente quanto à realização dos ativos.

11.2.8.5 – Quando constatar que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, o auditor independente deverá, em seu parecer, mencionar, em parágrafo de ênfase, os efeitos que tal situação poderá determinar na continuidade operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma.

11.2.8.6 – Embora não exaustivos, pelo menos os seguintes pressupostos deverão ser adotados pelo auditor na análise da continuidade da entidade auditada:

- a) indicadores financeiros

1 - passivo a descoberto;

2 - posição negativa do capital circulante líquido;

3 - empréstimos com prazo fixo e vencimentos imediatos, sem possibilidade de renovação pelos credores;

4 - excessiva participação de empréstimos de curto prazo, sem a possibilidade de alongamento das dívidas ou capacidade de amortização;

5 - índices financeiros adversos de forma contínua;

6 - prejuízos substanciais de operação e de forma contínua;

7 - retração ou descontinuidade na distribuição de resultados;

8 - incapacidade de devedores na data do vencimento;

9 - dificuldades de acertos com credores;

10 - alterações ou renegociações com credores; e

11 - incapacidade de obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios ou produtos, e inversões para aumento da capacidade produtiva.

- b) indicadores de operação

1 - perda de elementos-chaves na administração sem modificações ou substituições imediatas;

2 - perda de mercado, franquia, licença, fornecedor essencial ou financiador estratégico; e

3 - dificuldades de manter mão-de-obra essencial para a manutenção da atividade.

c) outras indicações

1 - não cumprimento de normas legais, regulamentares e estatutárias;

2 - contingências capazes de não serem cumpridas pela entidade; e

3 - mudanças das políticas governamentais que afetam a entidade.

#### 11.2.9 – AMOSTRAGEM

11.2.9.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem.

11.2.9.2 – Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

11.2.9.3 – A amostra selecionada pelo auditor deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

11.2.9.4 – Na determinação da amostra o auditor deve levar em consideração os seguintes fatores:

a) população objeto da amostra;

b) estratificação da amostra;

c) tamanho da amostra;

d) risco da amostragem;

e) erro tolerável; e

f) erro esperado.

11.2.9.5 – Na seleção de amostra devem ser considerados:

a) seleção aleatória;

b) seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e

c) seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

#### 11.2.10 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED

11.2.10.1 – O uso do PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos recursos do PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

11.2.10.2 – O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos do PED requer que o auditor as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

11.2.10.3 – O grau mínimo de conhecimento que o auditor deve ter para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvido em ambiente do PED compreende:

a) conhecer suficientemente o sistema de contabilidade e de controle interno afetado pelo ambiente do PED;

b) determinar o efeito que o ambiente do PED possa ter sobre a avaliação de risco global da entidade e em nível de saldos de contas e de transações; e

c) estabelecer e supervisionar o nível de provas de controle e de procedimentos substantivos capaz de assegurar a confiabilidade necessária para conclusão sobre os controles internos e as demonstrações contábeis.

11.2.10.4 – O planejamento do trabalho em ambiente do PED deve considerar:

a) o volume de transações da entidade;

b) as entradas de dados nos sistemas que determinam múltiplas transações, registradas de forma simultânea, especialmente nos registros contábeis, as quais não podem ser validadas independentemente; e

c) as transações da entidade que são intercambiadas eletronicamente com outras entidades.

11.2.10.5 – No programa de trabalho para os exames dos sistemas do PED, o auditor independente deverá incluir:

a) o exame da segurança dos sistemas adotados pela entidade;

b) o exame da estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para o controle e gerenciamento das atividades da entidade; e

c) o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

#### 11.2.11 – ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

11.2.11.1 – As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e se baseiam em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis.

11.2.11.2 – O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.

11.2.11.3 – O auditor deve se assegurar da razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemático-estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento da entidade em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.

11.2.11.4 – Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas evidenciar variações significativas, deve o auditor verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

#### **11.2.12 – TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS**

11.2.12.1 – O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.

11.2.12.2 – O auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, natureza e extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não identificadas quando do planejamento.

#### **11.2.13 – TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQUENTES**

11.2.13.1 – O auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

11.2.13.2 – O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subsequentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente.

11.2.13.3 – O auditor deverá considerar três situações de eventos subsequentes:

- a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;
- b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo, com a consequente emissão do parecer e a data da divulgação das demonstrações contábeis; e
- c) os ocorridos após a divulgação das demonstrações contábeis.

11.2.13.4 – Para ter condições de formar opinião sobre as demonstrações contábeis considerando os efeitos relevantes das transações e eventos subsequentes ao encerramento do exercício social, o auditor deve considerar:

- a) os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;
- b) os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;
- c) os informes, de qualquer espécie, divulgados pela entidade;
- d) a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e
- e) a existência de eventos, não revelados pela administração nas demonstrações contábeis, que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.

#### **11.2.14 – CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO**

11.2.14.1 – O auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e dados, e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

11.2.14.2 – A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis a que ela se refere.

#### **11.2.15 – CONTINGÊNCIAS**

11.2.15.1 – O auditor deve adotar procedimentos para assegurar-se que todas as contingências passivas relevantes - decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa - foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

11.2.15.2 – Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:

- a) discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;
- b) obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e
- c) discussão, com os advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.

11.2.15.3 – O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas.

### **11.3 – NORMAS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

#### **11.3.1 – GENERALIDADES**

11.3.1.1 – O “Parecer dos Auditores Independentes”, ou “Parecer do Auditor Independente”, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

11.3.1.2 – Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas.

11.3.1.3 – Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas, ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

11.3.1.4 – O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

11.3.1.5 – O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

11.3.1.6 – Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

11.3.1.7 – A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

11.3.1.8 – O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.1.9 – O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:

- a) parecer sem ressalva;
- b) parecer com ressalva;
- c) parecer adverso; e
- d) parecer com abstenção de opinião.

#### **11.3.2 - PARECER SEM RESSALVA**

11.3.2.1 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, em todos os aspectos relevantes.

11.3.2.2 – O parecer sem ressalva implica afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

11.3.2.3 – O parecer sem ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

### **MODELO DE PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

#### **DESTINATÁRIO**

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC, em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador N° de registro no CRC



Nome da empresa de auditoria  
Nº de registro cadastral no CRC

### **11.3.3 – CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DO PARECER SEM RESSALVA**

11.3.3.1 – O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir qualquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:

a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou  
b) limitação na extensão do seu trabalho.

11.3.3.2 – A discordância com a administração da entidade, a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis, deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações.

11.3.3.3 – A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

11.3.3.4 – Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas, sujeitas à regulamentação específica quanto à adoção de normas contábeis próprias ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o auditor deve emitir parecer com ressalva.

11.3.3.5 – Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

### **11.3.4 – PARECER COM RESSALVA**

11.3.4.1 – O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

11.3.4.2 – O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

### **11.3.5 – PARECER ADVERSO**

11.3.5.1 – No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.5.2 – O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

### **11.3.6 – PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO**

11.3.6.1 – O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

11.3.6.2 – A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

### **11.3.7 – INCERTEZA**

11.3.7.1 – Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

11.3.7.2 – Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva.

11.3.7.3 – Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.

### **11.3.8 – INFORMAÇÕES RELEVANTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

11.3.8.1 – O auditor deve incluir no seu parecer informações consideradas relevantes para adequada interpretação das demonstrações contábeis, ainda que divulgadas pela entidade.

### **11.3.9 – PARECER QUANDO DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE CONTROLADAS E/OU COLIGADAS SÃO AUDITADAS POR OUTROS AUDITORES**

11.3.9.1 – O auditor deve assegurar-se de que as demonstrações contábeis relevantes, das controladas e/ou coligadas, utilizadas para fins de consolidação ou contabilização dos investimentos pelo valor do patrimônio líquido na controladora e/ou investidora, estão de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.9.2 – Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis relevantes, das controladas e/ou coligadas, o auditor da controladora e/ou investidora deve destacar esse fato no seu parecer.

11.3.9.3 – Nessas circunstâncias, o auditor da controladora e/ou investidora deve expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, baseando-se exclusivamente no parecer de outro auditor com respeito às demonstrações contábeis de controladas e/ou coligadas. Esse fato deve ser destacado no parecer, indicando os valores envolvidos.

#### **11.3.10 – PARECER SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS**

11.3.10.1 – O auditor poderá expressar opinião sobre demonstrações contábeis apresentadas de forma condensada, desde que tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

11.3.10.2 – O parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas deve indicar que elas estão preparadas segundo os critérios utilizados originalmente, e que o perfeito entendimento da posição da entidade depende da leitura das demonstrações contábeis originais.

11.3.10.3 – Toda informação importante, relacionada com ressalva, parecer adverso, parecer com abstenção de opinião e/ou ênfase, constante do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis originais, deve estar incluída no parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas.

#### **11.3.11 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO-AUDITADAS**

11.3.11.1 – Sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como “não-auditadas”, em cada folha do conjunto.

11.3.11.2 - Havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o auditor não está expressando opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.

<b>Resolução CFC nº 1.024, de 14/04/05. NBC T 11.3 – PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA</b>
---

#### **11.3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

11.3.1.1. Esta norma estabelece procedimentos e critérios relativos à documentação mínima obrigatória a ser gerada na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.

11.3.1.2. O auditor deve documentar as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar seu parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

11.3.1.3. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

11.3.1.4. Os papéis de trabalho destinam-se a:

- a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e na execução da auditoria;
- b) facilitar a revisão do trabalho de auditoria; e
- c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

#### **11.3.2. FORMA E CONTEÚDO DOS PAPÉIS DE TRABALHO**

11.3.2.1. O auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou, inclusive nas áreas que envolvem questões de difícil julgamento.

11.3.2.2. A extensão dos papéis de trabalho é assunto de julgamento profissional, visto que não é necessário nem prático documentar todas as questões de que o auditor trata. Entretanto, qualquer matéria que, por ser relevante, possa influir sobre o seu parecer, deve gerar papéis de trabalho que apresentem as indagações e as conclusões do auditor. Ao avaliar a extensão dos papéis de trabalho, o auditor deve considerar o que seria necessário para proporcionar a outro auditor, sem experiência anterior com aquela auditoria, o entendimento do trabalho executado e a base para as principais decisões tomadas, sem adentrar os aspectos detalhados da auditoria.

11.3.2.3. A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho podem ser afetados por questões como:

- a) natureza do trabalho;
- b) natureza e complexidade da atividade da entidade;
- c) natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade;
- d) direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica;
- e) metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos.

11.3.2.4. Os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria.

11.3.2.5. Os papéis de trabalho padronizados podem melhorar a eficácia dos trabalhos, e sua utilização facilita a delegação de tarefas, proporcionando meio adicional de controle de qualidade. Entre os papéis de trabalho padronizados, encontram-se, além de outros: listas de verificação de procedimentos, cartas de confirmação de saldos, termos de inspeções físicas de caixa, de estoques e de outros ativos.

11.3.2.6. O auditor pode usar quaisquer documentos e demonstrações preparados ou fornecidos pela entidade, desde que avalie sua consistência e se satisfaça com sua forma e conteúdo.

11.3.2.7. Os papéis de trabalho, além de outros mais específicos, incluem:

- a) informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- b) cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
- c) informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- d) evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
- e) evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto à eficácia e adequação;
- f) evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
- g) evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- h) análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- i) análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- j) registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- k) evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- l) indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;
- m) detalhes dos procedimentos relativos às demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;
- n) cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- o) cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas, em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;
- p) cartas de responsabilidade da administração;
- q) conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não-usuais;
- r) cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e dos relatórios do auditor.

11.3.2.8. No caso de auditorias realizadas em vários períodos consecutivos, alguns papéis de trabalho, desde que sejam atualizados, podem ser reutilizados, diferentemente daqueles que contêm informações sobre a auditoria de um único período.

### **11.3.3. CONFIDENCIALIDADE, CUSTÓDIA E PROPRIEDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO**

11.3.3.1. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

11.3.3.2. A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.

11.3.3.3. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade.

11.3.3.4. Os papéis de trabalho quando solicitados por terceiros somente podem ser disponibilizados após autorização formal da entidade auditada, de acordo com a NBC P 1.6.

### **11.3.4. DAS SANÇÕES**

11.3.4.1. A inobservância desta norma constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética do Profissional Contabilista.

**Resolução CFC nº 1.035, de 26/08/05.**  
**NBC T 11.4 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA**

**11.4.1. CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

11.4.1.1. Esta norma estabelece procedimentos e critérios para a elaboração do planejamento de auditoria.

11.4.1.2. O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e esta norma, de acordo com os prazos e os demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

11.4.1.3. O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.

11.4.1.4. O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;

b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;

c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;

d) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;

e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;

g) a natureza, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e

h) a necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

11.4.1.5. O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

11.4.1.6. Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

11.4.1.7. O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

11.4.1.8. A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamentos requeridos nas circunstâncias.

11.4.1.9. O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

11.4.1.10. Quando for realizada uma auditoria, pela primeira vez, na entidade, ou quando as Demonstrações Contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar, também, os seguintes procedimentos:

a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as Demonstrações Contábeis do exercício atual;

b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;

c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;

d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e

e) identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior, revelados ou não-revelados.

11.4.1.11. O Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

11.4.1.12. O Planejamento da Auditoria é, muitas vezes, denominado Plano de Auditoria, ou Programa de Auditoria, conceitos que, nesta norma, são considerados partes do Planejamento da Auditoria.

11.4.1.13. As informações obtidas quando da avaliação dos serviços, conforme previsto nas Normas Profissionais de Auditor Independente aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, devem servir de base, também, para a elaboração do Planejamento da Auditoria, sendo esta uma etapa subsequente àquela.

11.4.1.14. O auditor independente deve ter em conta que o Planejamento da Auditoria é um processo que se inicia na fase de avaliação para a contratação dos serviços. Nesta etapa, devem ser levantadas as informações necessárias para conhecer o tipo de atividade da entidade, a sua complexidade, a legislação aplicável, os relatórios, o parecer e os outros informes a serem emitidos, para, assim, determinar a natureza do trabalho a ser executado. A conclusão do Planejamento da Auditoria só se dá quando o auditor independente completar os trabalhos preliminares, com o atendimento dos objetivos do item 11.4.2.

11.4.1.15. As informações obtidas, preliminarmente, para fins de elaboração da proposta de serviços, juntamente com as levantadas para fins do Planejamento da Auditoria, devem compor a documentação comprobatória de que o auditor executou estas etapas de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

11.4.1.16. Muitas informações que compõem o planejamento definitivo para determinado período são confirmadas durante os trabalhos de campo, o que implica a necessidade de o auditor independente revisá-lo e ajustá-lo à medida que for executando os trabalhos.

11.4.1.17. O programa de auditoria deve ser preparado por escrito ou por outro meio de registro, para facilitar o entendimento dos procedimentos de auditoria a serem adotados e propiciar uma orientação mais adequada para a divisão do trabalho.

11.4.1.18. O detalhamento dos procedimentos de auditoria a serem adotados deve esclarecer o que o auditor necessita examinar com base no sistema contábil e de controles internos da entidade auditada.

11.4.1.19. No programa de auditoria, devem ficar claras as diversas épocas para a aplicação dos procedimentos e a extensão com que os exames serão efetuados.

11.4.1.20. O programa de auditoria, além de servir como guia e instrumento de controle para a execução do trabalho, deve abranger todas as áreas a serem examinadas pelo auditor independente.

#### **11.4.2. OBJETIVOS**

11.4.2.1. Os principais objetivos do Planejamento da Auditoria são:

- a) obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as Demonstrações Contábeis;
- b) propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos, previamente, estabelecidos;
- c) assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- d) identificar os problemas potenciais da entidade;
- e) identificar a legislação aplicável à entidade;
- f) estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho;
- g) definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- h) facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais;
- i) propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- j) buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- k) identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

11.4.2.2. O item anterior não exclui outros objetivos que possam ser fixados, segundo as circunstâncias de cada trabalho, especialmente quando houver o envolvimento com partes relacionadas e auditoria de Demonstrações Contábeis consolidadas.

#### **11.4.3. INFORMAÇÕES E CONDIÇÕES PARA ELABORAR O PLANEJAMENTO DE AUDITORIA**

11.4.3.1. Nos itens a seguir, destacam-se os aspectos a serem considerados no Planejamento da Auditoria. Tais elementos não excluem outros que se revelarem necessários, conforme o tipo de atividade da entidade, seu tamanho, qualidade de seu sistema contábil e de controles internos e a competência de sua administração.

##### **Conhecimento das atividades da entidade**

11.4.3.2. O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.

#### **Fatores econômicos**

11.4.3.3. Para o auditor independente completar o conhecimento do negócio da entidade a ser auditada, deve avaliar os fatores econômicos desta, abrangendo:

- a) o nível geral da atividade econômica na área de atuação da entidade e fatores que podem influenciar seu desempenho, tais como níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política, entre outros;
- b) as taxas de juros e as condições de financiamento;
- c) as políticas governamentais, tais como monetária, fiscal, cambial e tarifas para importação e exportação; e
- d) o controle sobre capitais externos.

11.4.3.4. A análise preliminar desses fatores é a base para identificar riscos que possam afetar a continuidade operacional da entidade, a existência de contingências fiscais, legais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais, ambientais, obsolescência de estoques e imobilizações e outros aspectos do negócio com impacto potencial nas Demonstrações Contábeis.

11.4.3.5. É recomendável que tais circunstâncias, se constatadas, sejam discutidas, previamente, entre o auditor independente e a administração da entidade a ser auditada.

#### **Legislação aplicável**

11.4.3.6. O conhecimento prévio da legislação que afeta a entidade a ser auditada é fundamental para a avaliação, pelo auditor, dos impactos que a inobservância das normas pertinentes pode ter nas Demonstrações Contábeis. Neste sentido, o auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) os impostos, as taxas e as contribuições a que a entidade está sujeita;
- b) as contribuições sociais a que a entidade está sujeita;
- c) a regulamentação própria do setor de atividade; e
- d) as informações que a entidade deve fornecer a terceiros em função de suas atividades, como, por exemplo, bancos, companhias abertas, seguradoras, fundos de pensão, etc.

#### **Práticas operacionais da entidade**

11.4.3.7. Uma entidade tem sua dinâmica nas transações regulares que se propõe no seu objeto social. Dentro do conceito de continuidade, devem ser considerados, entre outros, os seguintes aspectos da entidade:

- a) a natureza das atividades e o tipo de operações que ela realiza;
- b) a localização das instalações e o grau de integração entre elas;
- c) os produtos que fabrica, comercializa, ou os serviços que executa;
- d) os mercados de atuação e sua participação neles;
- e) sistemas de controle interno das principais atividades: vendas, compras, produção, pessoal, estocagem, tesouraria, etc.;
- f) as margens de resultado operacional bruto, de contribuição e de resultado líquido;
- g) as políticas de vendas e *marketing*, compras, estocagem, produção, manutenção e conservação de bens e de recursos humanos;
- h) as políticas de importação e exportação e de formação de preços, as tendências, a qualidade dos produtos e a garantia dos produtos pós-venda;
- i) a identificação de clientes e fornecedores estratégicos ou importantes e a forma de relacionamento com eles;
- j) as modalidades de inventários;
- k) as franquias, licenças, marcas e patentes;
- l) a pesquisa e o desenvolvimento de novos produtos ou serviços;
- m) os sistemas de informações sobre as operações;
- n) o uso de manuais operacionais;
- o) o grau de interferência da administração e dos controladores nas operações da entidade;
- p) os controles gerenciais.

11.4.3.8. O conhecimento das atividades da entidade e as suas características operacionais são fundamentais para a identificação dos riscos da auditoria.

#### **Competência da administração**

11.4.3.9. Uma entidade é gerida por uma administração, que tem a responsabilidade pelo registro, controle, análise e aprovação das transações. O conhecimento da competência da administração é fundamental para que o auditor tenha uma percepção razoável da organização da entidade e dos reflexos que uma gestão não-confiável pode determinar nas Demonstrações Contábeis. Para isso, tem de considerar itens como os que seguem:

- a) a estrutura corporativa e o grau de relacionamento com os controladores;

- b) as formas de relacionamento com partes relacionadas;
- c) as formas de eleições e designações da administração;
- d) a composição e a propriedade do capital social e suas modificações em relação ao exercício anterior;
- e) a estrutura organizacional, os limites de alçada e as definições de linhas de responsabilidade;
- f) os objetivos e o plano estratégico da administração;
- g) as aquisições, as fusões, as incorporações ou as cisões efetuadas no período, ou os efeitos decorrentes dessas operações realizadas em períodos anteriores, e suas influências na administração;
- h) a independência da administração para a tomada de decisões;
- i) a frequência das reuniões da administração e o grau de decisões tomadas.

#### **Práticas contábeis adotadas**

11.4.3.10. O Planejamento de Auditoria deve abranger o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade, para propiciar uma adequada avaliação da consistência das Demonstrações Contábeis, considerando os seus efeitos sobre o programa de auditoria em face das novas normas de Contabilidade que passarem a ser aplicáveis à entidade.

11.4.3.11. A alteração das práticas contábeis pode determinar modificações na comparabilidade das Demonstrações Contábeis. Daí a necessidade de:

- a) comparar as práticas contábeis adotadas no exercício com as adotadas no exercício anterior;
- b) dimensionar seus efeitos na posição patrimonial e financeira e no resultado da entidade.

#### **Sistema contábil e de controle interno**

11.4.3.12. O conhecimento do sistema contábil e de controles internos é fundamental para o Planejamento da Auditoria e necessário para determinar a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria, devendo o auditor:

- a) ter conhecimento do sistema de contabilidade adotado pela entidade e de sua integração com os sistemas de controles internos;
- b) avaliar o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema contábil, sua tempestividade e sua utilização pela administração; e
- c) avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos adotados pela entidade, mediante a aplicação de provas de procedimentos de controle, dentro da abrangência definida na NBC T 11.9.

#### **Áreas importantes da entidade**

11.4.3.13. A identificação das áreas importantes depende do tipo de negócio da entidade. Uma indústria difere de uma entidade que atua somente no comércio ou daquelas que atuam nas atividades rurais, de mineração ou de serviços.

11.4.3.14. Existem muitos tipos de entidades industriais, comerciais e de serviços, dos mais variados portes e atuando em diferentes mercados. Portanto, o auditor independente deve iniciar pela análise da natureza do negócio da entidade e, a partir daí, definir um tipo de planejamento para o trabalho de auditoria.

11.4.3.15. O conhecimento do negócio passa pela identificação da espécie de produtos e serviços, mercado de atuação, tipo e perfil dos clientes e fornecedores, formas de comercialização, nível de dependência da entidade em relação a clientes e fornecedores, níveis de custos de pessoal, impostos, matéria-prima, financeiros e outros no custo total da entidade.

11.4.3.16. A identificação das áreas importantes de uma entidade deve abranger o que se segue:

- a) verificação dos casos em que elas têm efeitos relevantes sobre as transações da entidade e se refletem nas Demonstrações Contábeis;
- b) a localização das unidades operacionais em que a entidade realiza suas transações;
- c) a estrutura de recursos humanos, a política de pessoal adotada, a existência de fundo de pensão, os compromissos com sindicatos, os níveis salariais e os tipos de benefícios indiretos;
- d) a identificação de clientes importantes, a participação no mercado, as políticas de preços, as margens de lucro, a qualidade e a reputação dos produtos e serviços, as estratégias mercadológicas, garantia dos produtos e outros fatores comerciais;
- e) a identificação de fornecedores importantes de bens e serviços, a avaliação da qualidade dos produtos e serviços, as garantias de entrega, os contratos de longo prazo, as importações, formas de pagamento e os métodos de entrega dos produtos;
- f) os inventários, com identificação de locais, quantidades, tipos de armazenamento, pessoal envolvido e outros fatores;
- g) as franquias, as licenças, as marcas e as patentes quanto a contratos e registros existentes;
- h) os investimentos em pesquisa e desenvolvimento;

- i) os ativos, os passivos e as transações em moeda estrangeira;
- j) a legislação, as normas e os regulamentos que afetam a entidade;
- k) a estrutura do passivo e os níveis de endividamento;
- l) a qualidade e a consistência dos níveis de informação gerencial para a tomada de decisões;
- m) os índices e as estatísticas de desempenho físico e financeiro;
- n) a análise da tendência da entidade.

#### **Volume de transações**

11.4.3.17. A avaliação do volume de transações deve ser feita para que o auditor independente tenha:

- a) o conhecimento e o dimensionamento mais adequados dos testes a serem aplicados e dos períodos em que tais volumes são mais significativos;
- b) a identificação de como as normas internas são seguidas, as suas diversas fases, as pessoas envolvidas e os controles internos adotados sobre elas; e
- c) a definição das amostras a serem selecionadas e a noção da existência de um grande volume de transações de pequeno valor ou de um volume pequeno de transações, mas com valor individual significativo.

#### **Complexidade das transações**

11.4.3.18. A complexidade das transações de uma entidade é fator determinante do grau de dificuldade que o auditor independente pode encontrar para realizar seu trabalho. Desse modo, deve levar em conta que:

- a) a complexidade das transações de uma entidade pode significar a necessidade de planejar a execução dos trabalhos com profissionais mais experientes ou de haver uma supervisão mais direta durante sua realização;
- b) as operações complexas podem ser passíveis de erro e fraude, com maior frequência, se não possuírem controles que atendam às exigências e riscos das operações;
- c) as transações complexas podem determinar um ciclo mais longo para a realização do negócio e margens de lucros não-uniformes para um mesmo tipo de operação, visto existir, muitas vezes, o fator oportunidade;
- d) uma entidade com operações complexas exige maior grau de especialização e experiência da administração.

#### **Entidades associadas, filiais e partes relacionadas**

11.4.3.19. Para definir a abrangência de seu trabalho, o auditor independente deve considerar, no seu planejamento, a existência de entidades controladas, coligadas, filiais e unidades operacionais. Para tanto, é necessário:

- a) definir se os exames são extensivos às partes relacionadas, como controladas e coligadas, e se abrangem as filiais e as unidades operacionais da entidade;
- b) definir a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem adotados em relação às partes relacionadas, podendo ocorrer, inclusive, a necessidade de elaboração de um programa de auditoria específico, porém, coordenado com o planejamento global para o grupo de entidades;
- c) entender a natureza das operações com as partes relacionadas e seu impacto nas Demonstrações Contábeis;
- d) ter em conta que situação semelhante pode ocorrer com o planejamento nas filiais e unidades operacionais, pois estas podem ter, além das atividades próprias, outras decorrentes de uma política de descentralização determinada pela matriz. Cabe observar que, em muitas entidades, as unidades operacionais têm muita autonomia, como se fossem outras entidades, cabendo ao auditor independente avaliar esses aspectos para definir um planejamento adequado.

#### **Trabalho de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos**

11.4.3.20. O planejamento deve considerar a participação de auditores internos e de especialistas na execução do trabalho na entidade auditada, e a possibilidade de as controladas e coligadas serem examinadas por outros auditores independentes. Nestas circunstâncias, o auditor independente deve levar em conta as seguintes questões:

- a) a necessidade do uso do trabalho de outros auditores ocorre quando estes realizam trabalhos para partes relacionadas, em especial quando os investimentos da entidade são relevantes, ou se faz necessário consolidar as Demonstrações Contábeis. No planejamento de auditoria, este aspecto é muito importante, pois deve haver uma coordenação entre os auditores independentes, de forma que sejam cumpridos as normas profissionais e os prazos estabelecidos com as entidades auditadas;
- b) dependendo das circunstâncias, pode ocorrer a necessidade de revisão dos papéis de trabalho do outro auditor independente;



c) quando o auditor de uma entidade investidora não examinar as Demonstrações Contábeis das entidades investidas e se os ativos destas representam parte relevante dos ativos totais daquela, deve considerar se pode assumir a incumbência;

d) o uso do trabalho dos auditores internos deve ser avaliado quando da contratação dos serviços, e, ao elaborar o seu planejamento, o auditor independente deve ter noção clara do envolvimento com a auditoria interna da entidade a ser auditada, do nível de coordenação e colaboração a ser adotado e do tipo de trabalho que a auditoria interna vai realizar como suporte ao auditor independente; e

e) o uso de especialistas permite duas situações: a primeira, quando o profissional é contratado pelo auditor independente, respondendo este pelo trabalho efetuado por aquele. Nesta circunstância, o planejamento dos trabalhos é facilitado, já que existe maior entrosamento e vinculação entre o especialista e o auditor independente. A segunda ocorre quando o especialista é contratado pela entidade a ser auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas Demonstrações Contábeis.

#### **Natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres e relatórios**

11.4.3.21. Quando da contratação dos serviços de auditoria, o auditor independente deve identificar com a administração da entidade os pareceres e os relatórios a serem por ele emitidos, os prazos para sua apresentação e os conteúdos dos relatórios.

11.4.3.22. Os relatórios e os pareceres a serem emitidos devem obedecer aos prazos, previamente, estabelecidos.

#### **Exigências e prazos estabelecidos por órgãos reguladores**

11.4.3.23. Muitas atividades têm normas estabelecidas por órgãos reguladores, que têm de ser cumpridas pela entidade. O auditor deve verificar o nível de cumprimento dessas normas e, também, emitir relatórios específicos sobre elas. Assim, ao efetuar o seu planejamento, o auditor independente deve considerar as seguintes situações:

a) determinadas atividades estão sujeitas ao controle e à regulamentação por organismos oficiais, como as áreas de mercado de capitais, mercado financeiro, mercado segurador e outras. As entidades que exercem atividades reguladas por estes organismos têm de submeter-se às exigências por eles estabelecidas, que, muitas vezes, fixam prazos para a entrega de documentações contábeis, relatórios e pareceres de auditor independente e informações periódicas sobre dados contábeis, financeiros, econômicos e físicos, visando a informar terceiros interessados sobre o desempenho da entidade. O auditor independente, ao executar seu planejamento, deve observar o enquadramento da entidade auditada em tais exigências, de modo que cumpra as responsabilidades com ela assumidas;

b) a identificação de tais exigências também deve ser feita quando da avaliação dos trabalhos a serem oferecidos à entidade auditada, conforme estabelece a NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente;

c) o auditor deve estar, suficientemente, esclarecido quanto às penalidades a que está sujeito pelo não-cumprimento de prazos para a entrega dos trabalhos sob sua responsabilidade; e

d) sempre que a entidade auditada estabelecer limitações para que o auditor possa cumprir os prazos a que estiver sujeito por força de compromissos contratuais, deve formalizar tais circunstâncias à administração, destacando os efeitos pecuniários respectivos.

### **11.4.4. CONTEÚDO DO PLANEJAMENTO**

#### **Cronograma**

11.4.4.1. O planejamento deve evidenciar as etapas e as épocas em que serão executados os trabalhos, de acordo com o teor da proposta de prestação de serviços e sua aceitação pela entidade auditada.

11.4.4.2. No cronograma de trabalho, devem ficar evidenciadas as áreas, as unidades e as partes relacionadas que serão atingidas pela auditoria, para comprovar que todos os compromissos assumidos com a entidade auditada foram cumpridos.

#### **Procedimentos de auditoria**

11.4.4.3. O planejamento deve documentar todos os procedimentos de auditoria programados, bem como sua extensão e oportunidade de aplicação, objetivando comprovar que todos os pontos da entidade considerados relevantes foram cobertos pelo auditor independente.

#### **Relevância e planejamento**

11.4.4.4. O auditor independente deve, no planejamento da auditoria, considerar a ocorrência de fatos relevantes que possam afetar a entidade e a sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis.

#### **Riscos de auditoria**

11.4.4.5. O auditor independente deve, na fase de planejamento, efetuar a avaliação dos riscos de auditoria para que os trabalhos sejam programados adequadamente, evitando a apresentação de informações errôneas nas Demonstrações Contábeis.

### **Pessoal designado**

11.4.4.6. Quando incluir a designação de equipe técnica, o planejamento deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos a serem executados.

11.4.4.7. A responsabilidade pelo planejamento e pela execução dos trabalhos realizados é do auditor independente, inclusive quando participarem, da equipe técnica, especialistas designados por ele.

### **Épocas oportunas dos trabalhos**

11.4.4.8. Para definir as épocas oportunas de realização dos trabalhos de auditoria, o auditor independente deve considerar em seu planejamento:

- a) o conteúdo da proposta de trabalho aprovada pela entidade;
- b) a existência de épocas cíclicas nos negócios da entidade;
- c) as épocas em que a presença física do auditor é recomendável para efetuar avaliações sobre as transações da entidade;
- d) as épocas adequadas para a inspeção física dos estoques e de outros ativos;
- e) o momento adequado para solicitar confirmações de saldos e informações de terceiros, como advogados, por exemplo;
- f) a necessidade de cumprimento de prazos fixados pela própria administração da entidade ou por órgãos reguladores;
- g) fatores econômicos que afetem a entidade, tais como avaliação de efeitos de mudanças de política econômica pelo governo ou aprovação de legislação ou normas regulamentadoras que influenciem de forma significativa os negócios da entidade;
- h) a possibilidade de utilizar trabalhos de auditores internos e de especialistas que sirvam de subsídio ao trabalho do auditor independente, de modo que estejam terminados e revisados de forma coordenada com o cronograma de trabalho definido no planejamento;
- i) a existência de fato relevante que possa afetar a continuidade normal dos negócios da entidade, caso em que pode ser requerida uma modificação no planejamento, para avaliação dos efeitos sobre a entidade;
- j) os prazos para a emissão de pareceres e relatórios dos trabalhos realizados.

11.4.4.9. Horas estimadas para a execução dos trabalhos – ao elaborar sua proposta de trabalho, o auditor independente deve apresentar uma estimativa de honorários e horas ao cliente – conforme determinam as Normas Profissionais de Auditoria Independente – na qual prevê o cumprimento de todas as etapas do trabalho a ser realizado. No planejamento, devem constar as horas distribuídas entre as várias etapas do trabalho e entre os integrantes da equipe técnica.

### **Supervisão e revisão**

11.4.4.10. A supervisão e a revisão devem ser planejadas para cobrirem desde a etapa inicial dos trabalhos, abrangendo o próprio planejamento, até o término do trabalho contratado com a entidade.

### **Indagações à administração para concluir o planejamento**

11.4.4.11. Embora a proposta de trabalho de auditoria elaborada pelo auditor independente e aceita pela administração da entidade a ser auditada forneça base para o processo de preparação do planejamento da auditoria, deve ser discutida com a administração da entidade, para confirmar as informações obtidas e possibilitar sua utilização na condução dos trabalhos a serem realizados.

### **Revisões e atualizações no planejamento e nos programas de auditoria**

11.4.4.12. O planejamento e os programas de auditoria devem ser revisados permanentemente, como forma de o auditor independente avaliar as modificações nas circunstâncias e os seus reflexos na extensão, na oportunidade e na natureza dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;

11.4.4.13. As atualizações no planejamento e nos programas de auditoria têm de ser documentadas nos papéis de trabalho correspondentes, devendo ficar evidenciados, também, os motivos das modificações a que se procedeu.

## **11.4.5. PLANEJAMENTO DA PRIMEIRA AUDITORIA**

11.4.5.1. A realização de uma primeira auditoria numa entidade requer alguns cuidados especiais da parte do auditor independente, podendo ocorrer três situações básicas:

- a) quando a entidade nunca foi auditada, situação que requer atenção do auditor independente, visto que ela não tem experiência anterior de um trabalho de auditoria;
- b) quando a entidade foi auditada no período imediatamente anterior, por auditor independente, situação que permite uma orientação sobre aquilo que é requerido pelo auditor independente; e
- c) quando a entidade não foi auditada no período imediatamente anterior, situação que requer atenção do auditor independente, porquanto as Demonstrações Contábeis que servirão como base de comparação não foram auditadas.

11.4.5.2. Assim sendo, nessas circunstâncias, o auditor independente deve incluir no planejamento de auditoria: análise dos saldos de abertura, procedimentos contábeis adotados, uniformidade dos procedimentos contábeis, identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior e revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.

#### **11.4.6. SALDOS DE ABERTURA**

11.4.6.1. O auditor deve examinar e confrontar os saldos de abertura com os registros contábeis dos saldos das contas de ativo, passivo e patrimônio líquido, e examinar a sua consistência.

11.4.6.2. Quando os trabalhos de auditoria do exercício anterior tiverem sido efetuados por outro auditor, o exame da consistência dos saldos iniciais pode ser feito mediante a revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior, complementado por trabalhos adicionais, se necessário.

#### **11.4.7. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ADOTADOS**

11.4.7.1. Com vistas a avaliar a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor independente deve proceder à revisão dos procedimentos contábeis adotados pela entidade no exercício anterior e naquele a ser auditado.

11.4.7.2. Quanto ao exercício anterior, essa revisão resulta da necessidade da comparabilidade com os procedimentos do exercício a ser auditado.

11.4.7.3. Para se certificar dos procedimentos contábeis adotados no exercício anterior, cabe ao auditor proceder a um exame sumário daqueles adotados pela entidade, inclusive pelo que consta nas respectivas Demonstrações Contábeis.

11.4.7.4. Se o exercício anterior foi examinado por outro auditor independente, devem ser analisados o parecer dos auditores e o conteúdo das Demonstrações Contábeis, inclusive as notas explicativas, como fonte de informação para uma avaliação, pela auditoria, do exercício a ser auditado.

#### **11.4.8. UNIFORMIDADE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

11.4.8.1. A comparabilidade das Demonstrações Contábeis de dois exercícios depende dos procedimentos contábeis uniformes adotados.

11.4.8.2. No planejamento de uma primeira auditoria, o exame dos procedimentos contábeis adotados no exercício, comparativamente com os adotados no exercício anterior, é fator relevante para a formação de uma opinião sobre as Demonstrações Contábeis do exercício.

11.4.8.3. A adoção de procedimentos contábeis que não atendam aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade deve ser objeto de discussão antecipada entre o auditor e a administração da entidade, uma vez que pode caracterizar-se a necessidade da emissão de parecer com ressalva ou adverso às Demonstrações Contábeis sob análise.

#### **11.4.9. EVENTOS RELEVANTES SUBSEQUENTES AO EXERCÍCIO ANTERIOR**

11.4.9.1. Quando o auditor independente estiver realizando uma primeira auditoria numa entidade e constatar situações que caracterizem como relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior, deve, imediatamente, discuti-las com a administração da entidade e, quando as Demonstrações Contábeis daquele exercício tenham sido examinadas por outros auditores independentes, discuti-las com esses, inteirando-se, se for o caso, dos fatos que sejam de seu conhecimento com respeito aos eventos subsequentes.

#### **11.4.10. REVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO DO AUDITOR ANTERIOR**

11.4.10.1. No planejamento da primeira auditoria, o auditor independente deve avaliar a necessidade de revisão dos papéis de trabalho e dos relatórios emitidos pelo seu antecessor.

#### **11.4.11. SANÇÕES**

11.4.11.1. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

<b>Resolução CFC nº 981, de 24/10/03. NBC T 11. 6 - RELEVÂNCIA NA AUDITORIA</b>
---

Essa norma estabelece parâmetros e orientação que devem ser considerados quando da aplicação do conceito de relevância e seu relacionamento com os riscos em trabalhos de auditoria.

#### **11.6.1 - Definições**

11.6.1.1 - O auditor independente deve considerar a relevância e seu relacionamento com os riscos identificados durante o processo de auditoria.

11.6.1.2 - A relevância depende da representatividade quantitativa ou qualitativa do item ou da distorção em relação às demonstrações contábeis como um todo ou a informação sob análise. Uma informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no contexto das demonstrações contábeis. Omissões e distorções são causadas

por erros ou fraudes, conforme definido na NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

11.6.1.3 - O objetivo de uma auditoria das demonstrações contábeis é permitir ao auditor independente expressar opinião se essas demonstrações estão, ou não, preparadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com práticas contábeis aplicáveis às circunstâncias. A determinação do que é relevante, nesse contexto, é uma questão de julgamento profissional.

11.6.1.4 - Na fase de planejamento, ao definir seu plano de auditoria, o auditor independente deve estabelecer um nível de relevância aceitável para permitir a detecção de distorções relevantes. Tanto o montante (aspecto quantitativo) como a natureza (aspecto qualitativo) de possíveis distorções devem ser considerados e documentados nos papéis de trabalho de auditoria, para referência durante a execução e a conclusão dos trabalhos.

11.6.1.5 - A determinação quantitativa do nível de relevância é uma questão de julgamento profissional, geralmente computada com base em percentual de um item específico das demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor independente, pode afetar a opinião de um usuário que depositará confiança nas demonstrações contábeis, levando em consideração a natureza da entidade que está apresentando as informações contábeis. É reconhecido, por exemplo, que o lucro após a dedução dos impostos, originado das operações normais da entidade em uma base recorrente, é, na maioria dos casos, a melhor forma de avaliação por parte dos usuários das demonstrações contábeis. Dependendo das circunstâncias específicas da entidade, outros itens das demonstrações contábeis podem ser úteis na determinação quantitativa da relevância. Entre esses outros itens, podem ser destacados: o patrimônio líquido, o total de receitas operacionais, a margem bruta ou até mesmo o total de ativos ou o fluxo de caixa das operações.

11.6.1.6 - Exemplos de distorções de caráter qualitativo são:

a) inadequada descrição de uma prática contábil quando for provável que um usuário das demonstrações contábeis possa interpretar, incorretamente, tal prática;

b) ausência de divulgação de um descumprimento regulamentar ou contratual quando tal descumprimento possa vir a afetar, de forma relevante, a capacidade operacional da entidade auditada ou possa resultar em sanções.

11.6.1.7 - O auditor independente deve considerar a possibilidade de distorções de valores relativamente não-relevantes que, ao serem acumulados, possam, no conjunto, produzir distorção relevante nas demonstrações contábeis. Por exemplo, um erro na aplicação de um procedimento de encerramento mensal pode ser um indicativo de uma distorção relevante durante o exercício social, caso tal erro se repita em cada um dos meses. Índícios de erros repetitivos, mesmo não-relevantes, individualmente, podem indicar deficiência nos controles internos, requerendo do auditor independente o aprofundamento dos exames.

11.6.1.8 - O auditor independente deve avaliar a questão da relevância, tanto em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto como em relação a saldos individuais de contas, classes de transações e divulgações (notas explicativas). A avaliação da relevância pode ser influenciada por requisitos regulatórios e aspectos particulares de rubricas específicas das demonstrações. Tal avaliação pode resultar em diferentes níveis de relevância.

11.6.1.9 - A relevância definida, quantificada e documentada nos papéis de trabalho que evidenciam o planejamento, deve ser considerada pelo auditor independente ao:

a) determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria; e

b) avaliar o efeito de distorções identificadas.

#### **11.6.2 - Relacionamento entre a relevância e os riscos de auditoria**

11.6.2.1 - Ao definir seu plano de auditoria, o auditor independente deve levar em conta os fatores que poderiam resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis sob exame. A avaliação do auditor independente, quanto à relevância de rubricas específicas e classes de transações ou divulgações necessárias, ajuda-o a decidir sobre assuntos de planejamento de auditoria como, por exemplo:

a) quais os itens a examinar;

b) onde aplicar, ou não, amostragem e procedimentos analíticos.

Isso permite ao auditor independente selecionar procedimentos de auditoria que, combinados, podem reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

11.6.2.2 - Existe uma relação inversa entre o risco de auditoria e o nível estabelecido de relevância; isto é, quanto menor for o risco de auditoria, maior será o valor estabelecido como nível de relevância, e vice-versa. O auditor independente toma essa relação inversa em conta ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, se na execução de procedimentos específicos de auditoria, o auditor independente determinar que o nível de risco é maior que o previsto na fase de planejamento, o nível de relevância, preliminarmente estabelecido, deve ser reduzido. O auditor independente deve atenuar tal ocorrência por:

- a) reduzir o nível de risco de controle, onde praticável, e suportar tal redução por meio da ampliação dos testes de controles; ou
- b) reduzir o risco de detecção via modificação da natureza, época e extensão dos testes substantivos planejados.

### **11.6.3 – Consideração sobre relevância em entidades multilocalizadas**

11.6.3.1 - Na auditoria de entidade com operações em múltiplos locais ou com várias unidades ou vários componentes, o auditor independente deve considerar em que extensão os procedimentos de auditoria devem ser aplicados, em cada um desses locais ou componentes. Os fatores que o auditor deve tomar em conta, ao selecionar um local, unidade ou componente específico, incluem:

- a) a natureza e o montante dos ativos e passivos existentes e as transações executadas pelo local, unidade ou componente, bem como os riscos identificados em relação aos mesmos;
- b) o grau de centralização dos registros contábeis e do processamento de informação;
- c) a efetividade dos controles internos, particularmente com relação à habilidade de supervisão eficiente das operações do local ou componente por parte da administração;
- d) a frequência, a época e a extensão das atividades de supervisão; e
- e) a relevância do local, unidade ou componente em relação ao conjunto das demonstrações contábeis da entidade auditada.

### **11.6.4 – Relevância e risco de auditoria no processo de avaliação da evidência de auditoria**

11.6.4.1 - A avaliação da relevância e dos riscos de auditoria, por parte do auditor independente, pode diferir entre o planejamento da auditoria e a avaliação dos resultados da aplicação dos procedimentos de auditoria. Isso pode ser causado por uma mudança nas condições do trabalho ou por uma mudança no nível de conhecimento do auditor independente, resultado dos procedimentos de auditoria aplicados até então.

11.6.4.2 - Por exemplo, se o planejamento da auditoria for efetuado em período anterior ao encerramento das demonstrações contábeis, o auditor independente pode estimar o resultado das operações e a posição financeira que existiriam no encerramento do exercício ou do período sob exame, baseado na experiência existente. Caso os resultados reais sejam substancialmente diferentes dos valores estimados, a relevância quantificada na fase do planejamento, e utilizada na execução da auditoria, assim como a avaliação dos riscos de auditoria, podem também mudar e, dessa forma, requerer julgamento do auditor independente com relação à suficiência dos procedimentos de auditoria até então aplicados.

11.6.4.3 - As modificações no nível de relevância determinado no planejamento, efetuadas em decorrência de fatores encontrados durante a execução dos trabalhos, devem ser adequadamente documentadas.

11.6.4.4 - O auditor independente pode, no processo de planejamento da auditoria, ter intencionalmente estabelecido nível de relevância num patamar abaixo daquele a ser utilizado para avaliar os resultados da auditoria. Isso pode ser feito para reduzir a probabilidade de existência de distorções não-identificadas e para propiciar ao auditor independente uma margem de segurança, ao avaliar as distorções identificadas no curso da auditoria.

### **11.6.5 – Avaliação do efeito de distorções**

11.6.5.1 - O auditor independente deve assegurar-se que o efeito agregado de distorções quantitativas ou qualitativas, identificadas no curso de sua auditoria e não-corrigidas, não é relevante em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

11.6.5.2 - O efeito agregado de distorções não-corrigidas compreende, entre outros:

- a) distorções específicas identificadas pelo auditor independente, incluindo o efeito de distorções acumuladas, identificadas e não-corrigidas em períodos anteriores;
- b) a melhor estimativa de outras distorções que não possam ser, especificamente, identificadas e quantificadas, ou seja, estimativas de erros.

11.6.5.3 - O auditor independente deve considerar se o efeito agregado das distorções identificadas (quantitativas e qualitativas) é relevante. Em caso positivo, o auditor independente deve considerar se a aplicação de procedimentos de auditoria adicionais reduziria os riscos a níveis aceitáveis, ou solicitar à administração da entidade auditada que efetue as correções das distorções identificadas.

11.6.5.4 - Caso o efeito agregado de distorções por ele identificadas se aproxime do nível de relevância aceitável, previamente estabelecido e documentado, o auditor independente deve considerar a probabilidade da existência de distorções não-identificadas que, somadas às identificadas, possam agregadamente exceder o nível de relevância aceitável. Nessas circunstâncias, o auditor independente deve avaliar a necessidade de reduzir o risco a um nível aceitável, por meio da aplicação de procedimentos adicionais de auditoria, ou exigir que a administração corrija as distorções identificadas.

11.6.5.5 - Se a administração da entidade auditada negar-se a ajustar as demonstrações contábeis, e o resultado de procedimentos de auditoria adicionais, normalmente executados pelo auditor independente nestas circunstâncias, não lhe permitir concluir que o montante agregado das distorções seja irrelevante, o auditor deve considerar os efeitos no seu parecer, conforme o que estabelece a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

**Resolução CFC nº 1.036, de 26/08/05.**  
**NBC T 11.8 – SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE**

**11.8.1. CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

11.8.1.1. Esta norma estabelece procedimentos e critérios relativos à supervisão e ao controle de qualidade, com ênfase ao controle interno.

11.8.1.2. Os auditores independentes – empresas ou profissionais autônomos – devem implantar e manter regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade, que garantam a qualidade dos serviços executados.

11.8.1.3. As regras e os procedimentos relacionados ao controle de qualidade interno devem ser, formalmente, documentados, e ser do conhecimento de todas as pessoas ligadas aos auditores independentes.

11.8.1.4. As regras e os procedimentos devem ser colocados à disposição do Conselho Federal de Contabilidade para fins de acompanhamento e fiscalização, bem como dos organismos reguladores de atividades do mercado, com vistas ao seu conhecimento e acompanhamento, e dos próprios clientes, como afirmação de transparência.

11.8.1.5. Vários fatores devem ser levados em consideração na definição das regras e dos procedimentos de controle interno de qualidade, principalmente aqueles relacionados à estrutura da equipe técnica do auditor, ao porte, à cultura, à organização e à complexidade dos serviços que realizar.

11.8.1.6. O controle interno de qualidade é relevante na garantia de qualidade dos serviços prestados e deve abranger a totalidade das atividades dos auditores, notadamente, diante da repercussão que os relatórios de auditoria vêm, interna e externamente, afetando a entidade auditada.

11.8.1.7. As equipes de auditoria são responsáveis, observados os limites das atribuições individuais, pelo atendimento das normas da profissão contábil e pelas regras e procedimentos destinados a promover a qualidade dos trabalhos de auditoria.

11.8.1.8. Na supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução da auditoria, o auditor deve:

- a) avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho;
- b) avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido;
- c) resolver questões significativas quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- d) avaliar se os trabalhos foram, adequadamente, documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados; e
- e) avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e permitem ao auditor fundamentar sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis.

11.8.1.9. O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Técnicas de Auditoria e Profissionais do Auditor Independente.

11.8.1.10. O programa de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica do auditor e a complexidade dos serviços que realizar. No caso de o auditor atuar sem a colaboração de assistentes, o controle da qualidade é inerente à qualificação profissional do auditor.

11.8.1.11. Os requisitos que o auditor deve adotar para o controle da qualidade dos seus serviços são os que seguem:

- a) o pessoal designado deve ter a competência e a habilidade profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado;
- b) o pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos nas Normas Profissionais de Auditor Independente para ter uma conduta profissional inquestionável;
- c) o trabalho de auditoria deve ser realizado por pessoal que tenha um nível de treinamento e de experiência profissional compatível com o grau de complexidade das atividades da entidade auditada; e

d) o auditor deve planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza razoável de que o trabalho seja realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

11.8.1.12.O controle de qualidade do auditor inclui a avaliação permanente da carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos:

- a) capacidade de atendimento ao cliente, em face da estrutura existente;
- b) grau de independência existente; e
- c) integridade dos administradores do cliente.

11.8.1.13.A avaliação permanente da carteira de clientes deve ser feita por escrito, considerando os seguintes pressupostos:

- a) a capacidade de atendimento deve ser determinada pela soma das horas disponíveis, segundo horário contratado com a equipe técnica, em relação às horas contratadas com os clientes;
- b) a independência em relação aos clientes deve abranger toda a equipe técnica envolvida na prestação de serviços aos clientes;
- c) que não há evidências de que a administração do cliente adotou medidas administrativas que possam comprometer o trabalho do auditor; e
- d) o auditor independente deve avaliar a necessidade de rodízio de auditores responsáveis pela realização dos serviços, de modo a resguardar a independência do auditor responsável pela execução dos serviços.

#### **11.8.2. HABILIDADES E COMPETÊNCIAS**

11.8.2.1. O auditor deve manter procedimentos visando à confirmação de que seu pessoal atingiu e mantém as qualificações técnicas e a competência necessárias para cumprir as suas responsabilidades profissionais.

11.8.2.2. Para atingir tal objetivo, o auditor deve adotar procedimentos formais para contratação, treinamento, desenvolvimento e promoção do seu pessoal.

11.8.2.3. O auditor deve adotar, no mínimo, um programa de contratação e monitoramento que leve em consideração o planejamento de suas necessidades, o estabelecimento dos objetivos e a qualificação necessária para os envolvidos nos processos de seleção e contratação.

11.8.2.4. Devem ser estabelecidas as qualificações e as diretrizes para avaliar os selecionados para contratação, estabelecendo, no mínimo:

- a) habilitação legal para o exercício profissional;
- b) habilidades, formação universitária, experiência profissional, características comportamentais e expectativas futuras para o cargo a ser preenchido;
- c) regras para a contratação de parentes de pessoal interno e de clientes, contratação de funcionários de clientes; e
- d) análises de currículo, entrevistas, referências pessoais e profissionais e testes a serem aplicados.

#### **11.8.3. EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

11.8.3.1. O auditor deve ter política de documentação dos trabalhos executados e das informações obtidas na fase de aceitação ou retenção do cliente, em especial, quanto:

- a) ao planejamento preliminar com base nos julgamentos e nas informações obtidos; e
- b) à habilitação legal para o exercício profissional, inclusive quanto à habilidade e à competência da equipe técnica, com evidenciação por trabalho de auditoria independente dos profissionais envolvidos quanto a suas atribuições.

11.8.3.2. O auditor deve ter como política a designação de recursos humanos com nível de treinamento, experiência profissional, capacidade e especialização adequados para a execução dos trabalhos contratados.

11.8.3.3. O auditor deve ter plena consciência de sua capacidade técnica, recursos humanos e estrutura para prestar e entregar o serviço que está sendo solicitado, devendo verificar se há a necessidade de alocação de recursos humanos especializados em tecnologia da computação, em matéria fiscal e tributária ou, ainda, no ramo de negócios do cliente em potencial.

11.8.3.4. O auditor deve planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir que o trabalho seja realizado de acordo com as normas de auditoria independente de Demonstrações Contábeis.

11.8.3.5. As equipes de trabalho devem ser integradas por pessoas de experiência compatível com a complexidade e o risco profissional que envolvam a prestação do serviço ao cliente.

11.8.3.6. A delegação de tarefas para todos os níveis da equipe técnica deve assegurar que os trabalhos a serem executados terão o adequado padrão de qualidade.

#### **11.8.4. AVALIAÇÃO PERMANENTE DA CARTEIRA DE CLIENTES**

11.8.4.1. Para os clientes que envolvam maiores riscos, o auditor deve indicar mais de um responsável técnico quando da aceitação ou da retenção dos mesmos, da revisão do planejamento, da discussão dos assuntos críticos durante a fase de execução dos trabalhos e quando do seu encerramento, em especial relativos ao relatório. No caso de ser um único profissional prestador dos serviços de auditoria independente, estes procedimentos devem ser executados com a participação de outro profissional habilitado.

11.8.4.2. O auditor deve avaliar cada novo cliente em potencial, bem como rever suas avaliações a cada recontração e, ainda, avaliar quando há algum fato ou evento relevante que provoque modificações no serviço a ser prestado, ou no relacionamento profissional entre o auditor e seu cliente.

11.8.4.3. O auditor deve estabelecer política para a consulta a outros responsáveis técnicos ou especialistas, com experiência específica, interna ou externa à empresa de auditoria, bem como para a solução de conflitos de opiniões entre a equipe de auditoria e os responsáveis técnicos, devendo o processo ser documentado.

11.8.4.4. Ao avaliar o risco de associação com um cliente em potencial, o auditor deve considerar suas responsabilidades e imagem pública. O relacionamento profissional entre o cliente e o auditor deve preservar a independência, a objetividade e a boa imagem de ambos. Esse procedimento deve ser formalizado por escrito ou por outro meio que permita consultas futuras.

11.8.4.5. O auditor deve ter política definida de rotação de responsáveis técnicos, de forma a evitar, mesmo que aparentemente, afetar a independência, devendo atender à NBC P 1.2 - Independência.

11.8.4.6. É relevante o entendimento prévio entre o auditor e o cliente, por meio de termos contratuais adequados.

11.8.4.7. O risco de associação deve ser conhecido, avaliado e administrado.

11.8.4.8. A avaliação de cada novo cliente em potencial deve contemplar, entre outros:

a) os acionistas ou os cotistas e os administradores: a seleção dos clientes deve ser precedida de um trabalho de coleta de dados e análise, abrangendo a identificação, a reputação e a qualificação dos proprietários e dos executivos do cliente em potencial;

b) o ramo de negócios, incluindo especializações: informação suficiente sobre o cliente em potencial quanto ao ramo de negócios; o ambiente em que atua; a imagem que projeta no mercado, inclusive no mercado de capitais; e quais são seus consultores, advogados, banqueiros, principais clientes e fornecedores;

c) a filosofia da administração: conhecer, como parte da avaliação de risco, os conceitos de governança corporativa e os métodos de controles internos adotados, e se mantém tecnologia, estatísticas e relatórios adequados, bem como se tem planos de expansão e sucessão;

d) a revisão dos relatórios econômicos e financeiros, internos e publicados;

e) em certos casos, a obtenção de informações de fontes externas que se relacionam com o potencial cliente, com os advogados, os financiadores, os fornecedores, os consultores, entre outros;

f) a existência e a política de transações com partes relacionadas;

g) sendo a entidade a ser auditada coligada, controlada, controladora ou integrante de grupo econômico, em que existam mais auditores envolvidos, deve ser avaliada a abrangência da confiabilidade nos trabalhos dos demais auditores;

h) a necessidade de a entidade auditada também ter de elaborar suas Demonstrações Contábeis com base em normas técnicas internacionais;

i) se houve troca constante de auditor e se a sua contratação ocorre por obrigação normativa ou para apoio e assessoria aos administradores;

j) se houve alguma razão de ordem profissional que tenha determinado a mudança de auditores.

11.8.4.9. É relevante o conhecimento da situação financeira do cliente em potencial, inclusive quanto à probabilidade de continuidade operacional e riscos de ordem moral, devendo ser evitadas contratações com riscos manifestos neste sentido.

#### **11.8.5. CONTROLE DE QUALIDADE INTERNO**

11.8.5.1. Deve ser executada a avaliação de clientes recorrentes a cada contratação ou quando houver mudança relevante nas condições do mesmo ou no seu mercado de atuação.

11.8.5.2. Um programa de verificação periódica da qualidade deve ser aplicado anualmente, incluindo:

a) a seleção de amostra de serviços prestados a clientes e a aplicação de um programa de verificação do atendimento às Normas de Auditoria Independente, profissional e técnica; e



b) aplicação, sobre a amostra selecionada, de um programa de verificação do atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade.

11.8.5.3.A aceitação ou a manutenção do cliente deve ser, continuamente, reavaliada quanto às situações de riscos potenciais para o auditor.

11.8.5.4. O programa deve incluir a avaliação dos procedimentos administrativos e técnicos de auditoria independente, inclusive em relação à NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, abrangendo, pelo menos:

- a) registro regular em CRC;
- b) recrutamento do pessoal técnico;
- c) treinamento do pessoal técnico;
- d) contratação dos serviços pelos clientes;
- e) comparação de horas disponíveis do quadro técnico com as horas contratadas;
- f) procedimentos sobre independência;
- g) instalações dos escritórios.

11.8.5.5. O programa deve incluir plano de ação para sanar falhas detectadas no processo de verificação da qualidade e o acompanhamento da sua implementação.

#### **11.8.6. SANÇÕES**

11.8.6.1.A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

<b>Resolução CFC nº 1.012, de 21/01/05. NBC T 11.11 – AMOSTRAGEM</b>
--

#### **11.11.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

11.11.1.1. Esta norma tem por objetivo estabelecer a obrigatoriedade, os procedimentos e os critérios para planejar e selecionar amostra de itens a serem examinados pelo auditor.

11.11.1.2. Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a testar, o auditor pode empregar técnicas de amostragem.

11.11.1.3. Amostragem é a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra.

11.11.1.4. Amostragem estatística é aquela em que a amostra é selecionada cientificamente com a finalidade de que os resultados obtidos possam ser estendidos ao conjunto de acordo com a teoria da probabilidade ou as regras estatísticas. O emprego de amostragem estatística é recomendável quando os itens da população apresentam características homogêneas.

11.11.1.5. Amostragem não-estatística (por julgamento) é aquela em que a amostra é determinada pelo auditor utilizando sua experiência, critério e conhecimento da entidade.

11.11.1.6. Ao usar métodos de amostragem estatística ou não-estatística, o auditor deve planejar e selecionar a amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

11.11.1.7. Amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria sobre uma parte da totalidade dos itens que compõem o saldo de uma conta, ou classe de transações, para permitir que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados, para formar, ou ajudar a formar, uma conclusão sobre a população.

11.11.1.8. É importante reconhecer que certos procedimentos de auditoria aplicados na base de testes não estão dentro da definição de amostragem. Os testes aplicados na totalidade da população não se qualificam como amostragem de auditoria. Da mesma forma, a aplicação de procedimentos de auditoria a todos os itens dentro de uma população que tenham uma característica particular (por exemplo, todos os itens acima de um certo valor) não se qualifica como amostragem de auditoria com respeito à parcela da população examinada, nem com respeito à população como um todo. Isto porque os itens não foram selecionados, dando chance igual de seleção a todos os itens da população. Esses itens podem indicar uma tendência ou uma característica da parcela restante da população, mas não constituem, necessariamente, uma base adequada para a conclusão sobre a parcela restante da população.

#### **11.11.2. PLANEJAMENTO DA AMOSTRA**

##### **11.11.2.1. ASPECTOS GERAIS**

11.11.2.1.1. A amostra selecionada pelo auditor deve ter relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou na transação objeto de exame, como também com os efeitos nas posições patrimonial e financeira da entidade e o resultado por ela obtido no período.

11.11.2.1.2. Ao planejar e determinar a amostra de auditoria, o auditor deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- a) os objetivos específicos da auditoria;
- b) a população da qual o auditor deseja extrair a amostra;
- c) a estratificação da população;
- d) o tamanho da amostra;
- e) o risco da amostragem;
- f) o erro tolerável; e
- g) o erro esperado.

#### **11.11.2.2. Objetivos da Auditoria**

11.11.2.2.1. No planejamento da amostra de auditoria, o auditor deve considerar os objetivos específicos a serem atingidos e os procedimentos de auditoria que têm maior probabilidade de atingir esses objetivos.

11.11.2.2.2. Quando a amostragem de auditoria for apropriada, a consideração da natureza da evidência de auditoria pretendida e das possíveis condições de erro ou outras características relativas a essa evidência de auditoria vão ajudar o auditor a definir o que constitui um erro e que população usar para a amostragem.

11.11.2.2.3. No caso de executar testes de observância sobre os procedimentos de compra em uma entidade, o auditor está interessado em aspectos como, por exemplo, se houve aprovação apropriada e verificação aritmética de uma fatura. Por outro lado, ao executar procedimentos de comprovação sobre faturas processadas durante o período, o auditor está interessado em aspectos relacionados com os valores monetários dessas faturas e se esses valores foram, apropriadamente, refletidos nas Demonstrações Contábeis.

#### **11.11.2.3. População**

11.11.2.3.1. A população é a totalidade dos dados do qual o auditor deseja tirar a amostra para chegar a uma conclusão.

11.11.2.3.2. O auditor precisa determinar se a população da qual a amostra vai ser extraída é apropriada para o objetivo de auditoria específico. Se o objetivo do auditor for testar a existência de superavaliação de contas a receber, a população pode ser definida como a listagem de contas a receber. Por outro lado, se o objetivo for testar a existência de subavaliação de contas a pagar, a população não deve ser a listagem de contas a pagar, mas, sim, pagamentos subsequentes, faturas não-pagas, extratos de fornecedores, relatórios de recebimentos de mercadorias ou outras populações que forneceriam evidência de auditoria de que as contas a pagar estariam subavaliadas.

11.11.2.3.3. Cada item que compõe a população é conhecido como unidade de amostragem. A população pode ser dividida em unidades de amostragem de diversos modos.

11.11.2.3.4. O auditor define a unidade de amostragem para obter uma amostra eficiente e eficaz para atingir os objetivos de auditoria em particular. No caso, se o objetivo do auditor for testar a validade das contas a receber, a unidade de amostragem pode ser definida como saldos de clientes ou faturas de clientes individuais.

#### **11.11.2.4. Estratificação**

11.11.2.4.1. Para auxiliar no planejamento eficiente e eficaz da amostra, pode ser apropriado usar estratificação, que é o processo de dividir uma população em subpopulações, cada qual contendo um grupo de unidades de amostragem com características homogêneas ou similares.

11.11.2.4.2. Os estratos precisam ser, explicitamente, definidos, de forma que cada unidade de amostragem somente possa pertencer a um estrato.

11.11.2.4.3. Este processo reduz a possibilidade de variação dos itens de cada estrato. Portanto, a estratificação permite que o auditor dirija esforços de auditoria para os itens que contenham maior potencial de erro, por exemplo, os itens de maior valor que compõem o saldo de contas a receber, para detectar distorções relevantes por avaliação a maior. Além disso, a estratificação pode resultar em amostra com tamanho menor.

11.11.2.4.4. Se o objetivo da auditoria for testar a validade de contas a receber, e dependendo da distribuição dos valores a receber por saldo de devedores, a população pode ser estratificada, por exemplo, em quatro subconjuntos como segue:

- a) saldos superiores a R\$ 2.000,00;
- b) saldos entre R\$ 1.000,00 e R\$ 2.000,00;
- c) saldos entre R\$ 100,00 e R\$ 1.000,00; e

d) saldos inferiores a R\$ 100,00.

11.11.2.4.5. Assim, por exemplo, dependendo da distribuição dos valores a receber, mediante a validação da totalidade dos saldos do subconjunto (a) 50% de (b); 20% de (c); e 5% de (d), pode-se, hipoteticamente, encontrar que 80% dos valores de contas a receber são susceptíveis de validação, examinando 20% da população.

#### **11.11.2.5. Tamanho da Amostra**

11.11.2.5.1. Ao determinar o tamanho da amostra, o auditor deve considerar o risco de amostragem, bem como os erros toleráveis e os esperados.

11.11.2.5.2. Adicionalmente, fatores como a avaliação de risco de controle, a redução no risco de detecção devido a outros testes executados relacionados com as mesmas asserções, número de itens da população e valor envolvido, afetam o tamanho da amostra e devem ser levados em consideração pelo auditor.

11.11.2.5.3. Para que a conclusão a que chegou o auditor, utilizando uma amostra, seja corretamente planejada para aplicação à população é necessário que a amostra seja:

- a) representativa da população;
- b) que todos os itens da população tenham oportunidade idêntica de serem selecionados.

#### **11.11.2.6. Risco de Amostragem**

11.11.2.6.1. O risco de amostragem surge da possibilidade de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, possa ser diferente da conclusão que seria alcançada se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria.

11.11.2.6.2. O auditor está sujeito ao risco de amostragem nos testes de observância e testes substantivos, sendo:

##### **1) Testes de Observância:**

a) Risco de subavaliação da confiabilidade: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra não seja satisfatório, o restante da população possua menor nível de erro do que aquele detectado na amostra.

b) Risco de superavaliação da confiabilidade: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra seja satisfatório, o restante da população possua maior nível de erro do que aquele detectado na amostra.

##### **2) Testes Substantivos:**

a) Risco de rejeição incorreta: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra leve à conclusão de que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas está, relevantemente, distorcido, mas, efetivamente, não está;

b) Risco de aceitação incorreta: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra leve à conclusão de que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas não está, relevantemente, distorcido, mas, efetivamente, está.

11.11.2.6.3. O risco de subavaliação da confiabilidade e o risco de rejeição incorreta afetam a eficiência da auditoria, visto que, normalmente, conduziriam o auditor a realizar trabalhos adicionais, o que estabeleceria que as conclusões iniciais eram incorretas. O risco de superavaliação da confiabilidade e o risco de aceitação incorreta afetam a eficácia da auditoria e têm mais probabilidade de conduzir a uma conclusão errônea sobre determinados controles, saldos de contas ou classe de transações do que o risco de subavaliação da confiabilidade ou o risco de rejeição incorreta.

11.11.2.6.4. O tamanho da amostra é afetado pelo nível do risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar dos resultados da amostra. Quanto mais baixo o risco que o auditor estiver disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.

#### **11.11.2.7. Erro Tolerável**

11.11.2.7.1. Erro tolerável é o erro máximo na população que o auditor está disposto a aceitar e, ainda assim, concluir que o resultado da amostra atingiu o objetivo da auditoria. O erro tolerável é considerado durante o estágio de planejamento e, para os testes substantivos, está relacionado com o julgamento do auditor sobre relevância. Quanto menor o erro tolerável, maior deve ser o tamanho da amostra.

11.11.2.7.2. Nos testes de observância, o erro tolerável é a taxa máxima de desvio de um procedimento de controle estabelecido que o auditor está disposto a aceitar, baseado na avaliação preliminar de risco de controle. Nos testes substantivos, o erro tolerável é o erro monetário máximo no saldo de uma conta ou uma classe de transações que o auditor está disposto a aceitar, de forma que, quando os resultados de todos os procedimentos de auditoria forem considerados, o auditor possa concluir, com segurança razoável, que as Demonstrações Contábeis não contêm distorções relevantes.

#### **11.11.2.8. Erro Esperado**

11.11.2.8.1. Se o auditor espera que a população contenha erro, é necessário examinar uma amostra maior do que quando não se espera erro, para concluir que o erro real da população não excede o erro tolerável planejado.

11.11.2.8.2. Tamanhos menores de amostra justificam-se quando se espera que a população esteja isenta de erros. Ao determinar o erro esperado em uma população, o auditor deve considerar aspectos como, por exemplo, os níveis de erros identificados em auditorias anteriores, mudança nos procedimentos da entidade e evidência obtida na aplicação de outros procedimentos de auditoria.

### **11.11.3. SELEÇÃO DA AMOSTRA**

#### **11.11.3.1. Aspectos gerais**

11.11.3.1.1. O auditor deve selecionar itens de amostra de tal forma que se possa esperar que a mesma seja representativa da população. Este procedimento exige que todos os itens da população tenham a mesma oportunidade de serem selecionados.

11.11.3.1.2. Com a finalidade de evidenciar os seus trabalhos, a seleção de amostra deve ser documentada pelo auditor e considerar:

a) o grau de confiança depositada sobre o sistema de controles internos das contas, classes de transações ou itens específicos;

b) a base de seleção;

c) a fonte de seleção; e

d) o número de itens selecionados.

#### **11.11.3.1.3. Na seleção de amostra, devem ser consideradas:**

a) a seleção aleatória ou randômica;

b) a seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas;

e

c) a seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

#### **11.11.3.2. Seleção Aleatória**

11.11.3.2.1. Seleção aleatória ou randômica é a que assegura que todos os itens da população ou do estrato fixado tenham idêntica possibilidade de serem escolhidos.

11.11.3.2.2. Na seleção aleatória ou randômica, utiliza-se, por exemplo, tabelas de números aleatórios que determinarão quais os números dos itens a serem selecionados dentro do total da população ou dentro de uma sequência de itens da população predeterminada pelo auditor.

#### **11.11.3.3. Seleção Sistemática**

11.11.3.3.1. Seleção sistemática ou por intervalo é aquela em que a seleção de itens é procedida de maneira que haja sempre um intervalo constante entre cada item selecionado, seja a seleção feita diretamente da população a ser testada, ou por estratos dentro da população.

11.11.3.3.2. Ao considerar a seleção sistemática, o auditor deve observar as seguintes normas para assegurar uma amostra, realmente, representativa da população:

a) que o primeiro item seja escolhido ao acaso;

b) que os itens da população não estejam ordenados de modo a prejudicar a casualidade de sua escolha.

11.11.3.3.3. Se usar seleção sistemática, o auditor deve determinar se a população não está estruturada de tal modo que o intervalo de amostragem corresponda a um padrão, em particular, da população. Por exemplo, se em cada população de vendas realizadas por filiais, as vendas de uma filial, em particular, ocorrerem somente como cada 100º item e o intervalo de amostragem selecionado for 50, o resultado seria que o auditor teria selecionado a totalidade ou nenhuma das vendas da filial em questão.

#### **11.11.3.4. Seleção Casual**

11.11.3.4.1. Seleção casual pode ser uma alternativa aceitável para a seleção, desde que o auditor tente extrair uma amostra representativa da população, sem intenção de incluir ou excluir unidades específicas.

11.11.3.4.2. Quando utilizar esse método, o auditor deve evitar a seleção de uma amostra que seja influenciada, por exemplo, com a escolha de itens fáceis de localizar, uma vez que esses itens podem não ser representativos.

### **11.11.4. AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA AMOSTRA**

#### **11.11.4.1. Aspectos gerais**

11.11.4.1.1. Tendo executado, em cada item da amostra, os procedimentos de auditoria apropriados, o auditor deve:

a) analisar qualquer erro detectado na amostra;

b) extrapolar os erros encontrados na amostra para a população; e

c) reavaliar o risco de amostragem.

#### **11.11.4.2. Análise de Erros da Amostra**

11.11.4.2.1. Ao analisar os erros detectados na amostra, o auditor deve, inicialmente, determinar se o item em questão é, de fato, um erro, considerados os objetivos específicos planejados. Exemplificando: em um teste substantivo relacionado com o registro de contas a receber, um lançamento feito na conta do cliente errado não afeta o total das contas a receber, razão pela qual talvez seja impróprio considerar tal fato como um erro ao avaliar os resultados da amostra deste procedimento, em particular, ainda que esse fato possa ter efeito sobre as outras áreas da auditoria, como, por exemplo, avaliação de créditos de liquidação duvidosa.

11.11.4.2.2. Quando não for possível obter a evidência de auditoria esperada sobre um item de amostra específico, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada por meio da execução de procedimentos alternativos. Exemplificando: se uma confirmação positiva de contas a receber tiver sido solicitada e nenhuma resposta tiver sido recebida, talvez o auditor possa obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que as contas a receber são válidas, revisando os pagamentos subsequentes efetuados pelos clientes.

11.11.4.2.3. Se o auditor não puder executar procedimentos alternativos satisfatórios ou se os procedimentos executados não permitirem que o auditor obtenha evidência de auditoria suficiente e apropriada, o item deve ser tratado como um erro.

11.11.4.2.4. O auditor também deve considerar os aspectos qualitativos dos erros. Esses aspectos incluem a natureza e a causa do erro e o possível efeito do erro sobre outras fases da auditoria.

11.11.4.2.5. Ao analisar os erros descobertos, é possível que o auditor observe que muitos têm características comuns, por exemplo, tipo de transação, localização, linha de produtos ou período de tempo. Nessas circunstâncias, o auditor pode decidir identificar todos os itens da população que tenham características comuns, produzindo, deste modo, uma subpopulação, e decidir ampliar os procedimentos de auditoria nessa área. Então, o auditor deve executar análise separada com base nos itens examinados para cada subpopulação.

#### **11.11.4.3. Extrapolação de Erros**

11.11.4.3.1. O auditor deve extrapolar os resultados dos erros da amostra para a população da qual foi selecionada.

11.11.4.3.2. Existem diversos métodos aceitáveis para extrapolar os resultados de erros. Entretanto, em todos os casos, o método de extrapolação precisa ser consistente com o método usado para selecionar a amostra.

11.11.4.3.3. Quando extrapolar resultados de erros, o auditor deve considerar os aspectos qualitativos dos erros encontrados.

11.11.4.3.4. Quando a população tiver sido dividida em subpopulações, a extrapolação de erros é feita separadamente para cada subpopulação e os resultados combinados.

#### **11.11.4.4. Reavaliação do Risco de Amostragem**

11.11.4.4.1. O auditor deve considerar se os erros projetados pela extrapolação para a população podem exceder o erro tolerável, levando-se em conta os resultados de outros procedimentos de auditoria.

11.11.4.4.2. O erro projetado para a população deve ser considerado em conjunto com os demais erros identificados durante a auditoria.

11.11.4.4.3. Quando o erro projetado exceder o erro tolerável, o auditor deve reconsiderar sua avaliação anterior do risco de amostragem e, se esse risco for inaceitável, considerar a possibilidade de ampliar o procedimento de auditoria ou executar procedimentos de auditoria alternativos.

#### **11.11.5. SANÇÕES**

11.11.5.1. A inobservância desta norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética do Profissional Contabilista.

### **Resolução CFC nº 1.029, de 24/06/05.**

#### **NBC T 11.12 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED**

##### **11.12.1. DISPOSIÇÕES GERAIS**

11.12.1.1. Esta norma estabelece procedimentos e critérios a serem seguidos quando uma auditoria é conduzida em um ambiente de Processamento Eletrônico de Dados (PED).

11.12.1.2. Pressupõe-se que existe um ambiente de computador de qualquer tipo ou tamanho é utilizado pela entidade no processamento de informações contábeis de relevância para a auditoria, indiferentemente se o computador é operado pela própria entidade ou por terceiros.

11.12.1.3. O objetivo e o escopo geral de uma auditoria não mudam em um ambiente de PED. Entretanto, a utilização de um computador muda o processamento, armazenamento e comunicação das informações contábeis, e pode afetar os sistemas de controles internos e contábeis utilizados pela entidade. Consequentemente, um ambiente de PED pode afetar:

- a) os procedimentos seguidos pelo auditor para obter um entendimento suficiente dos sistemas de controles internos e contábeis;
- b) a avaliação do risco inerente e do risco de controle por meio dos quais o auditor chega à avaliação de risco de auditoria; e
- c) o planejamento e execução dos testes de controle e aplicação de procedimentos substantivos adequados para alcançar o objetivo de auditoria por parte do auditor.

#### **11.12.2. CAPACIDADE E COMPETÊNCIA**

11.12.2.1. O auditor deve ter conhecimento suficiente do ambiente de PED para planejar, executar, supervisionar e revisar o trabalho realizado pela equipe de auditoria. O auditor deve considerar a necessidade, ou não, de utilizar especialistas com experiência em ambiente de PED.

11.12.2.2. Essa experiência pode ser necessária para:

- a) obter entendimento suficiente dos sistemas de controles internos e contábeis afetados pelo ambiente de PED;
- b) determinar o efeito do ambiente de PED em relação à avaliação do risco total e do risco nas demonstrações contábeis e no nível de classe de transações; e
- c) planejar e aplicar testes adequados de controle e procedimentos substantivos.

11.12.2.3. Se for considerada necessária a utilização de especialista com experiência e capacidade técnica para entender e atuar em ambiente de PED, o auditor deve procurar a ajuda de profissional que possua essa capacidade, que tanto pode ser da sua equipe ou profissional externo. No caso de utilização de profissional externo, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente de que esse trabalho é adequado para fins de auditoria, observando as normas profissionais que tratam da utilização do trabalho de especialista externo, visto que a responsabilidade final é do auditor.

#### **11.12.3. PLANEJAMENTO**

11.12.3.1. O auditor deve obter entendimento necessário e suficiente dos sistemas contábeis e de controles internos para planejar a auditoria e desenvolver uma abordagem eficaz.

11.12.3.2. Durante o planejamento das fases da auditoria, que podem ser afetadas pelo ambiente de PED da entidade, o auditor deve obter entendimento da relevância e complexidade das atividades do ambiente de PED e a disponibilidade de dados para serem utilizados na auditoria. Esse entendimento inclui assuntos tais como:

a) a relevância e a complexidade do processamento informatizado em cada aplicativo contábil significativo. A relevância refere-se à representatividade das assertivas contidas nas Demonstrações Contábeis afetadas pelo processamento informatizado. Um sistema informatizado pode ser considerado complexo quando, por exemplo:

- a.1) o volume de transações é tão grande, que os usuários considerariam difícil identificar e corrigir erros no processamento;
- a.2) o programa aplicativo gera, automaticamente, transações relevantes ou acessa, diretamente, outro(s) programa(s) aplicativo(s);
- a.3) o programa aplicativo efetua cálculos complexos de informações contábeis e/ou gera, automaticamente, transações relevantes ou acessos que não podem ser, ou não são, validados independentemente; e
- a.4) as transações são intercambiadas eletronicamente com outros sistemas internos ou de terceiros, sem que haja revisão manual quanto a sua adequação ou razoabilidade.

b) a estrutura organizacional das atividades de PED da entidade e a amplitude da concentração ou distribuição do processamento informatizado, particularmente à medida que afetam a segregação de funções;

c) a disponibilidade de dados, tais como documentos-fonte, certos arquivos informatizados e outras documentações comprobatórias, necessários ao trabalho do auditor. Essa disponibilidade pode existir apenas por um curto período ou apenas em arquivo eletrônico;

d) a capacidade da estrutura de PED da entidade para gerar relatório interno útil para o desenvolvimento de testes substantivos e outros procedimentos analíticos; e

e) o potencial de utilização de técnicas de auditoria com o auxílio do computador, as quais propiciam maior eficiência na aplicação dos procedimentos de auditoria aos saldos de contas ou transações.

11.12.3.3. Quando o uso de sistemas informatizados for intensivo e gerar informações significativas, o auditor deve também obter entendimento do ambiente de PED, que possa influenciar

a avaliação de riscos inerentes e de controle. A natureza dos riscos e as características do controle interno nos ambientes de PED incluem o seguinte:

a) falta de trilhas de transação – alguns sistemas de PED permitem que, apenas por um curto espaço de tempo ou somente em formato eletrônico, exista uma trilha de transação completa e útil para fins de auditoria. Pode não existir uma trilha completa, na qual um programa aplicativo complexo desempenhe muitas etapas de processamento. Consequentemente, eventuais erros de lógica em programas aplicativos complexos podem ser de difícil detecção, em tempo hábil, por meio de procedimentos manuais;

b) processamento uniforme das transações – o sistema informatizado processa, uniformemente, todas as transações com as mesmas instruções de processamento. Assim, os erros de compilação, comumente associados a processamento manual, são, virtualmente, eliminados. Inversamente, erros de programação, ou outros erros e falhas sistemáticos em hardware ou software, resultam em processamento incorreto de todas as transações;

c) falta de segregação de funções – muitos procedimentos de controle que seriam exercidos por vários indivíduos, de forma segregada em sistemas manuais, podem estar concentrados no PED. Consequentemente, um indivíduo que possui acesso a programas, processamento ou dados informatizados pode estar ocupando uma posição com o desempenho de funções incompatíveis;

d) possibilidade de erros e irregularidades – a existência de erros humanos no desenvolvimento, manutenção e execução de PED pode ser maior do que em sistemas manuais, em parte devido ao nível de detalhes relacionados a essas atividades. Além disso, a capacidade de os indivíduos obterem acesso não-autorizado aos dados ou alterarem os dados sem evidência visível pode ser maior em um ambiente de PED do que nos sistemas manuais;

e) reduzido envolvimento humano – o manuseio das transações processadas pelo PED pode reduzir a capacidade de detecção de erros e irregularidades. Os erros ou as irregularidades que ocorrem durante o desenvolvimento, a modificação dos programas aplicativos ou de sistemas podem manter-se não-detectados por longos períodos;

f) início ou execução das transações – o PED pode incluir a capacidade de iniciar e executar certos tipos de transações, automaticamente. A autorização dessas transações ou procedimentos pode não estar documentada da mesma maneira que aquelas presentes no sistema manual. Essa autorização por parte da administração pode ser implícita na aceitação do desenvolvimento e na alteração subsequente nos programas aplicativos;

g) dependência de outros controles sobre o processamento informatizado – o processamento informatizado pode produzir relatórios e outras informações que são utilizados na execução de procedimentos de controle manual. A eficácia desses procedimentos de controle manual pode depender da própria eficácia dos controles sobre a integridade e a exatidão do processamento informatizado. Por sua vez, a eficácia e a solidez da aplicação dos controles de processamento de transações nos programas aplicativos ficam, frequentemente, dependentes da eficácia de controles gerais do PED;

h) capacidade crescente para supervisão gerencial – o ambiente de PED pode oferecer à administração uma variedade de ferramentas analíticas úteis à revisão e à supervisão das operações da entidade. A utilização desses controles adicionais pode servir para melhorar a estrutura de controles internos; e

i) capacidade para utilizar as técnicas de auditoria com o auxílio do computador – o processamento e a análise de grandes quantidades de dados com a utilização de recursos informatizados oferece ao auditor oportunidades para aplicar técnicas de auditoria ou utilizar ferramentas informatizadas, gerais ou especializadas para a execução de testes de auditoria.

11.12.3.4. Tanto os riscos como os controles decorrentes dessas características do ambiente de PED têm um forte impacto na avaliação de risco pelo auditor e, consequentemente, na determinação da natureza, na oportunidade e na extensão dos procedimentos de auditoria.

#### **11.12.4. AVALIAÇÃO DO RISCO**

11.12.4.1. O auditor deve proceder à avaliação dos riscos inerentes e de controle para as assertivas contidas nas Demonstrações Contábeis.

11.12.4.2. Os riscos inerentes de controle em ambiente de PED podem ter efeitos relevantes sobre todo o sistema contábil ou somente sobre contas específicas, conforme segue:

a) os riscos podem resultar em deficiências generalizadas nas atividades de PED, tais como manutenção e desenvolvimento de programa, suporte de software, operações, segurança física do PED e controle sobre o acesso especial ou privilegiado a programas utilitários. Essas deficiências tendem a ter impacto generalizado em todos os programas aplicativos.

b) os riscos podem aumentar a possibilidade de erros ou atividades fraudulentas em programas aplicativos específicos, em bases de dados ou arquivos-mestres específicos, ou em atividades de processamento específicas. Por exemplo, erros não são incomuns em sistemas que desenvolvem lógica ou efetuam cálculos complexos, ou que devam operar com muitas e diferentes exceções. Os sistemas informatizados que controlam atividades típicas de tesouraria são mais suscetíveis a ações fraudulentas por usuários ou pelo próprio pessoal do PED.

11.12.4.3. À medida que as novas tecnologias de PED surgem, estas são, frequentemente, empregadas pelas entidades para formar de modo crescente sistemas informatizados complexos que podem incluir microcomputadores interagindo com computadores de grande porte, bases de dados distribuídas, processamento de usuário final e sistemas de gerenciamento de negócios que fornecem informações diretamente para os sistemas contábeis. Esses sistemas aumentam a sofisticação geral do PED e a complexidade dos programas aplicativos específicos por ele afetados. Como resultado, podem aumentar o risco e exigir considerações adicionais.

#### **11.12.5. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

11.12.5.1. O auditor deve levar em consideração o ambiente de PED no planejamento dos procedimentos de auditoria para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

11.12.5.2. Os objetivos de auditoria não mudam se os dados contábeis forem processados manualmente ou pelo computador. Entretanto, os métodos de aplicação dos procedimentos de auditoria para obter evidências podem ser influenciados pelos métodos de processamento com o auxílio do computador.

11.12.5.3. O auditor pode aplicar procedimentos de auditoria com ou sem auxílio de sistemas informatizados, ou ainda uma combinação de ambos, a fim de obter evidências suficientes. Em alguns sistemas contábeis, que utilizam no processamento programas aplicativos relevantes, pode ser difícil ou impraticável para o auditor obter certos dados para inspeção, indagação ou confirmação sem o auxílio de sistemas informatizados.

#### **11.12.6. DAS SANÇÕES**

11.12.6.1. A inobservância desta norma constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do artigo 27 do Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética do Profissional Contabilista.

<b>Resolução CFC nº 1.038, de 26/08/05. NBC T 11.13 – ESTIMATIVAS CONTÁBEIS</b>
---

#### **11.13.1. CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

11.13.1.1. Esta norma estabelece procedimentos e critérios sobre auditoria das estimativas contábeis contidas nas Demonstrações Contábeis, não se incluindo Contingências, que são objeto de norma própria.

11.13.1.2. Estimativa contábil é uma previsão quanto ao valor de um item que considera as melhores evidências disponíveis, incluindo fatores objetivos e subjetivos, quando não exista forma precisa de apuração, e requer julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas Demonstrações Contábeis.

11.13.1.3. As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade.

11.13.1.4. O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, os procedimentos e os métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.

11.13.1.5. O auditor deve assegurar-se da razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemático-estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento dos itens estimados em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e as suas projeções.

11.13.1.6. Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas evidenciar variações significativas, o auditor deve verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

11.13.1.7. São exemplos de estimativa contábil, entre outros, os valores destinados a possibilitar os registros relativos a:

- a) provisões para reduzir ativos ao seu valor provável de realização;
- b) provisões para alocar o custo de itens do ativo durante suas vidas úteis estimadas (depreciação, exaustão ou amortização);



- c) receitas auferidas;
- d) custos e despesas incorridos;
- e) impostos diferidos;
- f) provisões para perdas em geral;
- g) prejuízos sobre contratos em andamento;
- h) provisões de garantia;
- i) provisões para indenizações.

#### **11.13.2. RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO**

11.13.2.1. As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e devem se basear em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas Demonstrações Contábeis.

11.13.2.2. Essas estimativas, muitas vezes, são feitas em condições de incerteza com relação ao resultado de eventos que ocorreram ou têm probabilidade de ocorrer e envolvem o uso de julgamento.

#### **11.13.3. RESPONSABILIDADE DO AUDITOR**

11.13.3.1. O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade na determinação das estimativas.

11.13.3.2. Quando as estimativas individualmente consideradas forem relevantes, o auditor deve assegurar-se de sua razoabilidade. Isso inclui a análise da fundamentação dos procedimentos adotados pela entidade na sua quantificação, bem como a coerência das estimativas com o comportamento dos itens estimados em períodos anteriores, as práticas em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.

#### **11.13.4. NATUREZA DAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS**

11.13.4.1. As estimativas contábeis podem ser de natureza simples ou complexa. Em estimativas complexas, podem ser necessários alto grau de julgamento e conhecimentos especiais.

11.13.4.2. A determinação das estimativas contábeis pode ser feita como parte do sistema contábil rotineiro, que opera em base contínua, ou não-rotineiro, que opera somente no final do período contábil (mês, trimestre, semestre e ano).

11.13.4.3. Em muitos casos, as estimativas contábeis são feitas usando uma fórmula baseada na experiência, como, por exemplo, o uso de taxas padronizadas para depreciar cada categoria do imobilizado ou o uso de uma porcentagem padronizada de receita de vendas para calcular uma provisão de garantia.

11.13.4.4. Nesses casos, a administração precisa revisar a fórmula regularmente, por exemplo, revisando a vida útil remanescente dos ativos ou comparando os resultados reais com os estimados e ajustando o cálculo, quando necessário.

11.13.4.5. A incerteza associada a uma estimativa ou à falta de dados objetivos pode tornar impraticável a determinação razoável do seu montante. Nesse caso, o auditor deve avaliar o reflexo de tal assunto no seu parecer para cumprir a NBC T 11.18 - Parecer dos Auditores Independentes.

#### **11.13.5. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

11.13.5.1. O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para certificar-se de que uma estimativa contábil é razoável nas circunstâncias e, quando necessário, se está divulgada apropriadamente nas Demonstrações Contábeis.

11.13.5.2. A evidência disponível ao auditor para dar suporte a uma estimativa contábil, pela sua própria característica e natureza, é mais difícil de obter e menos objetiva do que as evidências disponíveis para dar suporte a outros itens das Demonstrações Contábeis.

11.13.5.3. O entendimento e a compreensão dos procedimentos e métodos, incluindo o sistema contábil e de controle interno, usados pela administração ao determinar estimativas contábeis, é importante para o auditor planejar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria.

11.13.5.4. O auditor deve adotar uma, ou a combinação, das seguintes abordagens na auditoria de uma estimativa contábil:

- a) revisar e testar o processo usado pela administração da entidade para desenvolver a estimativa;
- b) usar uma estimativa independente para comparar com a preparada pela administração da entidade; ou
- c) revisar eventos subsequentes que confirmem a estimativa feita.

#### **11.13.6. REVISÃO E TESTE DO PROCESSO USADO PELA ADMINISTRAÇÃO**

11.13.6.1. Os procedimentos envolvidos na revisão e no teste do processo utilizado pela administração da entidade são:

- a) avaliação dos dados e consideração dos pressupostos em que a estimativa se baseia;
- b) teste dos cálculos envolvidos na estimativa;
- c) comparação, quando possível, de estimativas feitas em períodos anteriores com os resultados reais desses períodos; e
- d) consideração dos procedimentos de aprovação da administração da entidade.

#### **Avaliação de dados e consideração de pressupostos**

11.13.6.2. O auditor deve avaliar se os dados em que a estimativa se baseia são precisos, completos e relevantes. Se dados contábeis forem utilizados, eles devem ser uniformes com os processados no sistema contábil. Exemplificando ao examinar uma provisão para garantia, o auditor deve obter evidências de auditoria de que os dados relacionados com os produtos, ainda cobertos pela garantia ao final do período, foram obtidos no sistema contábil.

11.13.6.3. Fontes externas à entidade também podem ser utilizadas pelo auditor na busca da evidência necessária para a formação do juízo sobre o valor da estimativa. Por exemplo, ao examinar uma provisão para obsolescência de estoques calculada em relação a vendas futuras previstas, o auditor pode, além de examinar os dados internos, como pedidos em carteira, tendências de mercado e níveis de vendas passadas, procurar evidência das análises de mercado e projeções de vendas produzidas pelo setor.

11.13.6.4. O auditor deve avaliar se os dados coletados foram analisados e projetados apropriadamente para formar uma base razoável para a determinação da estimativa contábil. Por exemplo, a análise de contas a receber por vencimento e a projeção do número de meses de disponibilidade de um item do estoque, com base no uso passado e previsto.

11.13.6.5. O auditor deve avaliar se a entidade tem uma base apropriada para os pressupostos utilizados na estimativa contábil. Esses pressupostos podem basear-se em estatística do setor e do Governo. Por exemplo, expectativas de inflação, juros, emprego e crescimento do mercado previsto. Podem também ser específicos para a entidade baseados em dados gerados internamente.

11.13.6.6. Ao avaliar os pressupostos em que a estimativa se baseia, o auditor deve considerar, entre outras coisas, se eles são:

- a) razoáveis em relação aos resultados reais em períodos anteriores;
- b) consistentes com os pressupostos usados para outras estimativas contábeis;
- c) consistentes com planos da administração da entidade.

11.13.6.7. O auditor deve dar atenção especial a pressupostos que forem sensíveis ou sujeitos a variáveis ou a distorções relevantes.

11.13.6.8. Nos processos de estimativas de natureza complexa, que requeiram técnicas especializadas, pode o auditor necessitar do trabalho de um especialista. Por exemplo, para estimar quantidades e efetuar certas medições quantitativas e qualitativas de estoque de minérios, o auditor pode necessitar do trabalho de especialista.

11.13.6.9. O auditor deve revisar a adequação contínua de fórmulas utilizadas pela administração da entidade na preparação das estimativas contábeis. Essa revisão deve refletir o conhecimento do auditor dos resultados financeiros da entidade em períodos anteriores, práticas utilizadas por outras entidades do setor e os planos futuros da administração da entidade divulgados.

#### **Testes de Cálculos**

11.13.6.10. O auditor deve testar os cálculos efetuados pela administração da entidade. A natureza, a oportunidade e a extensão dos testes do auditor dependem de fatores como a complexidade envolvida no cálculo da estimativa contábil, a avaliação dos procedimentos e métodos utilizados pela administração da entidade e a relevância da estimativa no contexto das Demonstrações Contábeis.

#### **Comparação de estimativas anteriores com resultados finais**

11.13.6.11. Quando possível, o auditor deve comparar as estimativas contábeis de períodos anteriores com os resultados reais desses períodos, para:

- a) obter evidências sobre a adequação dos procedimentos de estimativas da entidade;
- b) considerar se são necessários ajustes nos procedimentos e nas fórmulas de cálculos das estimativas; e
- c) avaliar se as diferenças entre os resultados reais e as estimativas anteriores foram quantificadas e se foram feitas divulgações nas Demonstrações Contábeis, se relevantes.

#### **Procedimentos de aprovação da administração**

11.13.6.12. A administração da entidade revisa e aprova as estimativas contábeis relevantes e o auditor deve considerar se essa revisão e aprovação foram feitas em nível apropriado, e se foram evidenciadas na documentação de suporte da determinação da estimativa contábil.

#### **11.13.7. USO DE UMA ESTIMATIVA INDEPENDENTE**

11.13.7.1. O auditor pode fazer ou obter uma estimativa independente e compará-la com a estimativa contábil preparada pela administração da entidade. Quando utilizar uma estimativa independente, o auditor deve avaliar os dados, considerar os pressupostos e testar os procedimentos de cálculo utilizados em seu desenvolvimento.

#### **11.13.8. REVISÃO DE EVENTOS SUBSEQUENTES**

11.13.8.1. Transações e eventos subsequentes à data das Demonstrações Contábeis, antes do término da auditoria, podem proporcionar evidências sobre uma estimativa contábil feita pela administração da entidade.

11.13.8.2. A revisão dessas transações e eventos subsequentes pode reduzir, ou mesmo, eliminar a necessidade de revisar e testar o processo usado pela administração da entidade ou a necessidade de utilizar uma estimativa independente ao avaliar a razoabilidade da estimativa contábil.

#### **11.13.9. AVALIAÇÃO DE RESULTADOS DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

11.13.9.1. O auditor deve fazer uma avaliação final da razoabilidade da estimativa, com base em seu conhecimento dos negócios e se a estimativa é consistente com outras evidências de auditoria obtidas no curso dos trabalhos.

11.13.9.2. O auditor deve considerar se existem eventos ou transações subsequentes que afetem, significativamente, os dados e os pressupostos utilizados para determinar a estimativa contábil.

11.13.9.3. Em função do risco da precisão inerente às estimativas contábeis, avaliar diferenças tende a ser mais difícil do que em outras áreas de auditoria. Quando houver diferença relevante entre a estimativa do auditor e o valor estimado incluído nas Demonstrações Contábeis, o auditor deve determinar se a diferença desse tipo requer ajuste. Neste caso, deve ser solicitada a revisão da estimativa à administração da entidade.

11.13.9.4. Se a administração da entidade se recusar a revisar a estimativa, a diferença deve ser vista como uma distorção e deve ser considerada juntamente com as outras distorções, ao avaliar se o efeito sobre as Demonstrações Contábeis é relevante.

11.13.9.5. O auditor também deve verificar se diferenças isoladas que tenham sido aceitas como irrelevantes quando consideradas, cumulativamente, possam ter um efeito relevante sobre as Demonstrações Contábeis. Nessas circunstâncias, o auditor deve avaliar as estimativas contábeis tomadas como um todo.

#### **11.13.10. SANÇÕES**

11.13.10.1. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

<b>Resolução CFC nº 1.039, de 26/08/05.</b> <b>NBC T 11.14. TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS</b>
---

#### **11.14.1. CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

11.14.1.1. Esta norma estabelece as responsabilidades do auditor independente e os procedimentos de auditoria a serem adotados para identificar partes relacionadas e as transações com essas partes, conforme definido na NBC T 17 – Partes Relacionadas e sobre a verificação de sua adequada divulgação nas Demonstrações Contábeis, objeto do exame do auditor.

11.14.1.2. O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.

11.14.1.3. O auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, a natureza e a extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não-identificadas quando do planejamento.

11.14.1.4. O auditor deve executar procedimentos de auditoria suficientes para obter evidências de que as transações, os saldos e as informações relativas a partes relacionadas foram, adequadamente, identificados e divulgados pela administração da entidade nas Demonstrações Contábeis, objeto do exame do auditor.

11.14.1.5. Devido ao grau de incerteza associado às assertivas contidas nas Demonstrações Contábeis quanto à totalidade das partes relacionadas, os procedimentos identificados nesta norma visam proporcionar evidência de auditoria suficiente sobre a identificação de partes relacionadas.

11.14.1.6. O auditor deve executar procedimentos modificados, ampliados ou adicionais, conforme for apropriado, quando identificar circunstâncias que aumentem o risco de distorção, além do que, normalmente, seria esperado, ou indiquem que ocorreu uma distorção relevante em conexão com partes relacionadas.

11.14.1.7. Considerando que a administração da entidade é responsável por identificar e divulgar partes relacionadas e transações com tais partes, essa responsabilidade exige que a administração implante sistema contábil e de controle interno adequados, para assegurar que as transações com partes relacionadas sejam, apropriadamente, identificadas nos registros contábeis e informações extracontábeis e divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

11.14.1.8. O auditor deve ter conhecimento do negócio e do setor de atividades da entidade que lhe permita identificar eventos, transações, práticas e outras informações que possam ter efeito relevante sobre as Demonstrações Contábeis. Embora a existência de partes relacionadas e transações entre essas partes sejam consideradas características normais do negócio, o auditor precisa ter conhecimento delas porque:

a) as normas contábeis sobre partes relacionadas exigem que as relações e as transações com essas partes sejam, adequadamente, divulgadas nas Demonstrações Contábeis;

b) a existência de partes relacionadas ou transações com tais partes pode afetar as Demonstrações Contábeis. Por exemplo, a não-apropriação de forma correta dos valores de rateio de despesas administrativas afeta o resultado de uma entidade relacionada;

c) a fonte de evidência de auditoria afeta a avaliação de sua confiabilidade por parte do auditor. Pode-se depositar um grau maior de confiança na evidência de auditoria obtida de terceiros que não forem partes relacionadas; e

d) uma transação com partes relacionadas pode ser motivada por considerações diferentes das condições normais do negócio.

#### **11.14.2. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

11.14.2.1. Ao obter um entendimento do sistema contábil e de controle interno e fazer uma avaliação preliminar do risco de controle, o auditor deve considerar a adequação dos procedimentos sobre a autorização e o registro de transações com partes relacionadas.

11.14.2.2. O auditor deve revisar as informações fornecidas pela administração da entidade, relativa a partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à finalidade, à natureza e à extensão dessas transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não-identificadas. Entre os procedimentos a serem executados, o auditor deve escolher aqueles que melhor propiciem evidências de auditoria, considerando o resultado de seu planejamento e os riscos identificados.

11.14.2.3. Os seguintes procedimentos devem ser considerados:

a) revisar os papéis de trabalho de anos anteriores para identificar nomes e suas respectivas transações com partes relacionadas;

b) revisar os procedimentos usados pela entidade para identificar partes relacionadas;

c) indagar sobre a vinculação de diretores e executivos a outras entidades que mantêm relacionamento com a auditada;

d) revisar os registros de acionistas para determinar os nomes de acionistas principais ou, se apropriado, obter uma relação de acionistas principais do registro de ações;

e) revisar atas de reuniões de acionistas e conselho de administração, da diretoria e outros registros legais pertinentes;

f) indagar, se aplicável, de outros auditores envolvidos na auditoria de empresas coligadas, controladas ou controladoras, ou auditores antecessores, sobre seu conhecimento de outras partes relacionadas;

g) revisar confirmações de empréstimos a receber e a pagar, bem como de confirmações bancárias. Essa revisão pode indicar relacionamento por fiança e outras transações com partes relacionadas;

h) revisar transações de investimentos, por exemplo, compra ou venda de uma participação societária em um empreendimento;

i) revisar as declarações e as informações fornecidas a órgãos normativos; e

j) revisar os registros contábeis para localizar transações ou saldos elevados ou inusitados, dando atenção particular a transações contabilizadas no fim do período abrangido pelo Parecer do auditor e até a data de sua emissão.

11.14.2.4. No desenvolvimento da auditoria, o auditor deve atentar para transações que pareçam não-usuais nas circunstâncias e possam indicar a existência de partes relacionadas ainda não-identificadas. Exemplos:

a) transações com condições negociais anormais, tais como: preços, taxas de juros, garantias e condições de pagamento não-usuais ou fora das condições de mercado ou que seriam realizadas com terceiros;

b) transações que, aparentemente, careçam de motivo comercial lógico;

c) transações em que a essência difere da forma;

d) transações processadas de maneira não-usual;

e) transações significativas ou de grande volume com certos clientes ou fornecedores, em comparação com outros; e

f) transações não-registradas, tais como: recebimento ou prestação de serviços administrativos sem custo.

11.14.2.5. Ao examinar as transações com partes relacionadas identificadas, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre se essas transações foram, apropriadamente, registradas e divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

11.14.2.6. Dada a natureza das relações com partes relacionadas, a evidência dessa relação pode ser limitada, por exemplo, à existência de estoques mantidos em consignação por uma parte relacionada ou a uma instrução da matriz a uma subsidiária para registrar despesas com *royalties*. Devido à disponibilidade limitada de evidência apropriada sobre essas transações, o auditor deve considerar a execução de procedimentos, como, por exemplo:

a) confirmar as condições e o valor da transação com a parte relacionada;

b) inspecionar a evidência de posse da parte relacionada; e

c) confirmar ou discutir informações com pessoas ligadas à transação, como bancos, advogados, avaliistas e agentes.

11.14.2.7. A Carta de Responsabilidade da Administração obtida no processo de auditoria deve conter uma declaração da administração sobre:

a) a integridade das informações fornecidas quanto à identificação de partes relacionadas; e

b) a adequação de divulgações de partes relacionadas nas Demonstrações Contábeis.

#### **11.14.3. CONCLUSÕES DO PARECER DE AUDITORIA**

11.14.3.1. Se o auditor não puder obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre partes relacionadas e transações com essas partes, ou concluir que sua divulgação nas Demonstrações Contábeis é insuficiente e/ou inadequada, o auditor deve modificar o parecer de auditoria apropriadamente.

11.14.3.2. Quando o auditor entender que, pela magnitude das operações com partes relacionadas e pela diferenciação dessas operações quando comparadas com operações entre partes não-relacionadas, a situação merece ser destacada aos usuários das Demonstrações Contábeis. O auditor deve adicionar, ao seu parecer, parágrafo de ênfase nos termos da NBC T 11.18 – Parecer dos Auditores Independentes, indicando que a entidade realiza volume significativo de operações com partes relacionadas em condições diferentes às de mercado; os resultados dessas operações poderiam ser diferentes se realizadas em condições de mercado.

#### **11.14.4. SANÇÕES**

11.14.4.1. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

<b>Resolução CFC nº 1.022, de 18/03/05. NBCT 11.15 CONTINGÊNCIAS</b>
--

#### **11.15.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

11.15.1.1. Esta norma estabelece procedimentos mínimos que o Auditor Independente deve considerar na realização de um exame, de acordo com as normas de auditoria para identificar passivos não-registrados e contingências ativas ou passivas relacionados a litígios, pedidos de indenização ou questões tributárias, e assegurar-se de sua adequada contabilização e/ou divulgação nas Demonstrações Contábeis examinadas.

11.15.1.2. A administração da entidade é a responsável pela adoção de políticas e procedimentos para identificar, avaliar, contabilizar e/ou divulgar, adequadamente, os passivos não-registrados e as contingências.

11.15.1.3. Quando da execução de procedimentos de auditoria para a identificação de passivos não-registrados e contingências, o Auditor Independente deve obter evidências para os seguintes assuntos, desde que relevantes:

a) a existência de uma condição ou uma situação circunstancial ocorrida, indicando uma incerteza com possibilidade de perdas ou ganhos para a entidade;

b) o período em que foram gerados;

c) o grau de probabilidade de um resultado favorável ou desfavorável; e

d) o valor ou a extensão de perda ou ganho potencial.

#### **11.15.2. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

11.15.2.1. Os eventos ou as condições que devem ser considerados na identificação da existência de passivos não-registrados e de contingências para a avaliação de sua adequada apresentação nas Demonstrações Contábeis são questões de direto conhecimento e, frequentemente, objeto de controle da administração da entidade e, portanto, seus administradores constituem-se em fonte primária de informação sobre esses eventos ou essas condições. Dessa forma, os seguintes procedimentos devem ser executados pelo Auditor Independente com respeito aos passivos não-registrados e às contingências:

a) indagar e discutir com a administração a respeito das políticas e dos procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar e/ou divulgar os passivos não-registrados e as contingências;

b) obter, formalmente, da administração uma descrição das contingências na data de encerramento das Demonstrações Contábeis e para o período que abrange essa data e a data de emissão do parecer de auditoria sobre essas demonstrações, incluindo a identificação dos assuntos sob os cuidados profissionais de consultores jurídicos;

c) examinar os documentos em poder do cliente vinculados aos passivos não-registrados e às contingências, incluindo correspondências e faturas de consultores jurídicos;

d) obter representação formal da administração, contendo a lista de consultores ou assessores jurídicos que cuidam do assunto e representação de que todas as contingências potenciais ou ainda não-formalizadas, relevantes, foram divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

11.15.2.2. O Auditor deve pedir à administração do cliente para preparar carta de solicitação de confirmação de dados (circularização) aos consultores jurídicos encarregados dos processos e litígios em andamento, para que o auditor a encaminhe a esses como forma de obter e evidenciar o julgamento desses profissionais acerca do grau da probabilidade de um resultado favorável ou desfavorável e do montante envolvido. Caso considere necessário, o Auditor, baseado nas informações obtidas dos consultores jurídicos, tendo em vista eventuais incertezas e relevância do assunto, deve solicitar à administração a opinião de outro consultor jurídico independente.

11.15.2.3. Um exame de auditoria inclui outros procedimentos executados para propósitos diferentes que também podem fornecer informações sobre passivos não-registrados e contingências. Exemplos de tais procedimentos são:

a) leitura de atas de reuniões de acionistas ou quotistas, de diretores e dos conselhos e dos comitês ocorridas durante e subsequentemente ao período examinado;

b) leitura de contratos, acordos de empréstimos, contratos de arrendamentos e correspondências recebidas de autoridades fiscais ou de agências reguladoras e documentos similares;

c) obtenção de informações relativas a garantias de empréstimos ou financiamentos provenientes das circularizações de bancos; revisão da conta "Honorários Advocáticos", "serviços prestados por terceiros" ou título similar, objetivando confirmar para quais advogados serão enviadas as cartas de circularização, além daqueles, formalmente comunicados pela administração;

d) leitura do livro fiscal Termo de Ocorrências ou equivalente;

e) leitura ou exame de qualquer outro documento que inclua possíveis garantias dadas pelo cliente.

#### **11.15.3. CIRCULARIZAÇÃO DOS CONSULTORES JURÍDICOS**

11.15.3.1. A circularização dos consultores jurídicos é uma forma de o auditor obter confirmação independente das informações fornecidas pela administração referentes a situações relacionadas a litígios, pedidos de indenização ou questões tributárias. As respostas recebidas do departamento jurídico da entidade, ou de seus consultores internos, quando estes não forem os patronos das causas, mas as acompanham, servem de evidência para o auditor avaliar se a administração adotou os procedimentos adequados para a contabilização e/ou divulgação dos passivos não-registrados e/ou das contingências (ativas ou passivas). No entanto, essas respostas não devem ser consideradas como evidências definitivas ou substitutas, no caso da recusa dos consultores jurídicos externos em responder ao pedido, principalmente, se formalizadas. Quando

advogados internos (ou o departamento competente) forem os patronos da causa, todavia, é adequado que respondam às cartas referidas no parágrafo seguinte.

11.15.3.2. A extensão da seleção dos consultores jurídicos a serem circularizados depende do julgamento do Auditor, que deve levar em consideração sua avaliação da estrutura de controles internos mantida pela entidade auditada para identificar, avaliar, contabilizar e/ou divulgar questões relativas a contingências, bem como a natureza e a relevância dos assuntos envolvidos. Por exemplo, o Auditor pode aplicar técnicas de amostragem (incluindo estratificação) na seleção dos consultores a serem circularizados que estejam envolvidos com grande volume de questões, de natureza similar e de pequeno valor individual.

11.15.3.3. Os assuntos que devem ser abordados em uma carta de circularização de consultores jurídicos, conforme modelos sugeridos nos anexos a esta norma, incluem, mas não se limitam ao seguinte:

a) identificação da entidade, inclusive controladas, quando aplicável, e a data das Demonstrações Contábeis sob auditoria;

b) pedido da administração para que o consultor jurídico prepare a relação das questões em andamento com as quais o consultor jurídico esteve ou está envolvido, contendo as seguintes informações:

I - descrição da natureza do assunto, o progresso do caso até a data da resposta e, conforme aplicável, as ações que se pretende adotar para o caso;

II - avaliação da probabilidade de perda da questão, classificada entre provável, possível, ou remota e uma estimativa, caso seja praticável de ser efetuada, do valor e outras eventuais consequências da perda potencial, incluindo uma estimativa dos honorários profissionais a serem cobrados pelo consultor jurídico;

III - identificação da natureza e das razões para qualquer limitação na sua resposta.

c) em circunstâncias especiais, o Auditor pode complementar a resposta para assuntos cobertos na carta de circularização em uma reunião que ofereça oportunidade para discussões e explicações mais detalhadas que uma resposta escrita. Uma reunião pode ser apropriada quando a avaliação da necessidade de contabilização de provisão ou divulgação de uma contingência envolva interpretações da legislação, existência de informações divergentes ou outros fatos de julgamento complexo. O Auditor deve documentar as conclusões alcançadas relativas à necessidade de contabilização de provisão ou divulgação de contingências e considerar a solicitação da concordância dos consultores jurídicos para as conclusões.

11.15.3.4. O Auditor revisa eventos passíveis de potencial ajuste ou divulgação nas Demonstrações Contábeis ocorridas até a data de seu relatório. Portanto, a última data do período coberto pela resposta do advogado (data da carta) deve se aproximar, ao máximo possível, da conclusão do trabalho de campo.

#### **11.15.4. LIMITAÇÕES NA EXTENSÃO DA RESPOSTA DO CONSULTOR JURÍDICO**

11.15.4.1. O consultor jurídico pode fazer remissão na sua resposta a assuntos por ele já informados anteriormente, validando-os. Esse procedimento não representa uma limitação na extensão da auditoria.

11.15.4.2. A recusa de um consultor jurídico em fornecer a informação solicitada, por meio de circularização ou em reunião (veja parágrafos 11.15.3.3. e 11.15.3.4.), ou a ausência de opinião de outro consultor jurídico independente nas condições consideradas necessárias (veja parágrafo 11.15.2.2.) é uma limitação na extensão da auditoria suficiente para impedir a emissão de um parecer sem ressalvas, conforme definido na norma sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

11.15.4.3. A recusa do consultor jurídico em responder deve ser distinguida de outras limitações na resposta de um consultor jurídico discutidas no item 11.15.5 desta norma. Em tais circunstâncias, o Auditor deve exercer seu julgamento profissional para determinar se procedimentos alternativos adequados podem ser aplicados para atender aos requerimentos desta norma.

#### **11.15.5. OUTRAS LIMITAÇÕES NA RESPOSTA DE UM CONSULTOR JURÍDICO**

11.15.5.1. Um consultor jurídico pode não concluir quanto à probabilidade de resultado desfavorável de uma contingência ou quanto ao valor e outras eventuais consequências da perda potencial, por causa de incertezas inerentes.

11.15.5.2. Fatores que influenciam a probabilidade de um resultado desfavorável, às vezes, podem não ser da competência ou do conhecimento do consultor jurídico, por exemplo:

a) a experiência da entidade em contingência semelhante;

b) as experiências de outras entidades podem não ser aplicáveis ou não estarem disponíveis;

c) o valor e as outras eventuais consequências da possível perda, frequentemente, podem variar amplamente em fases diferentes de um processo, impedindo o consultor jurídico de concluir sobre esse valor ou sobre outras eventuais consequências da perda;

d) a inexistência de jurisprudência sobre o assunto.

Em tais circunstâncias, o Auditor pode concluir que as Demonstrações Contábeis estão afetadas por uma incerteza relativa ao resultado de um evento futuro que não é suscetível de ser, razoavelmente, estimado.

#### 11.15.6. JULGAMENTO DO AUDITOR

11.15.6.1. O Auditor deve avaliar todas as circunstâncias e as evidências obtidas durante a aplicação de seus procedimentos de auditoria para passivos não-registrados e contingências para formar o seu julgamento quanto à adequação às práticas contábeis adotadas na elaboração e na apresentação das Demonstrações Contábeis sob exame.

11.15.6.2. Uma inadequação relevante na elaboração ou na divulgação das Demonstrações Contábeis, bem como a existência de incertezas relevantes, impede que o Auditor emita um parecer sem ressalvas. Nessas situações, o Auditor deve avaliar a extensão do problema em relação às Demonstrações Contábeis consideradas em seu conjunto, para concluir sobre a emissão de parecer com ressalva, adverso ou com parágrafo de ênfase quanto a uma possível incerteza.

11.15.6.3. A existência de uma limitação relevante na execução dos procedimentos previstos nesta norma deve levar o Auditor a avaliar a necessidade de emitir um parecer com ressalva relacionada a essa limitação ou, ainda, emitir parecer com abstenção de opinião sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto.

#### 11.15.7. DAS SANÇÕES

11.15.7.1. A inobservância desta norma constitui infração aplicável ao Código de Ética Profissional do Contabilista e, quando aplicável, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

### ANEXO A NBC T 11.15 – CONTINGÊNCIAS

#### Senhores Advogados

( ) data

Prezados Senhores:

Em conexão com o exame das Demonstrações Contábeis do exercício a findar (findo) em (data --base das demonstrações contábeis), da Companhia ABC, solicitamos que Vossas Senhorias forneçam diretamente aos nossos Auditores Independentes, endereço, uma posição sobre as questões das áreas cível, trabalhista e/ou tributária sob seus cuidados, em (data--base das demonstrações contábeis), a favor ou contra a Companhia ABC, bem como os eventuais desfechos ou as novas questões surgidas entre essa data-base e a data da elaboração da informação.

Ao fornecer essas posições, solicitamos que Vossas Senhorias informem, além de uma breve descrição da questão e sua evolução no período: (i) se existe depósito judicial (e seu valor, caso disponível); (ii) o valor atual, efetivamente, discutido em cada causa, independentemente do valor atribuído ao feito para fins meramente processuais, ou uma estimativa do valor e/ou indicação da inclusão, ou não, de juros, multas e correção; (iii) valor estimado dos honorários de êxito, quando aplicável (iv) um prognóstico quanto à possibilidade de perda no desfecho das questões, classificando-a como provável, possível ou remota.

O prognóstico quanto ao **desfecho** das causas é a base para que observemos a necessidade de registro contábil (provisionamento da potencial perda como uma obrigação no passivo) e/ou de divulgações das questões em notas explicativas às Demonstrações Contábeis. Os significados dos termos utilizados entre os profissionais de contabilidade, para fins da classificação solicitada, estão descritos a seguir.

O termo **provável** em relação a *possível* indica que há maior probabilidade de o fato ocorrer. Geralmente, em um processo, cujo prognóstico é *provável* perda, há elementos, dados ou outros indicativos que possibilitam tal classificação, como por exemplo: a tendência jurisprudencial dos tribunais ou a tese já apreciada em tribunais superiores para questões que envolvam matéria de direito, e a produção ou a facilidade de se dispor de provas (documental, testemunhal – principalmente em questões trabalhistas – ou periciais) para questões que envolvam matéria de fato.

Por sua vez, se o prognóstico for **possível** perda, esta pode acontecer; todavia, esse prognóstico não foi, necessariamente, fundamentado em elementos ou dados que permitam tal informação. Ou, ainda, em um prognóstico possível, os elementos disponíveis não são suficientes ou claros de tal forma que permitam concluir que a tendência será perda ou ganho no processo.

Adicionalmente, é importante notar que as decisões judiciais favoráveis de primeiro ou de segundo grau podem não ser tão importantes quando há **desfecho** (julgamento final) desfavorável em tribunal superior ou de última instância. Também, a menos que do ponto de vista processual já exista problema que possa acarretar determinado desfecho, no prognóstico não devem ser levados em conta essas eventuais circunstâncias, tais como eventuais perdas de prazos, etc. a que estão sujeitos quaisquer processos.



Por fim, a perda classificada como **remota**, como o próprio nome diz, remotamente trará perdas ou prejuízos para a entidade, ou são insignificantes as chances de que existam perdas.

Caso Vossas Senhorias entendam haver alguma limitação em sua resposta, solicitamos que sejam citadas as devidas razões.

Aguardamos e agradecemos suas providências e colocamo-nos à disposição para esclarecimentos julgados necessários.

Atenciosamente,

Representante da Companhia ABC.

**Resolução CFC nº 1.040, de 26/08/05.**  
**NBC T 11.16. TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQUENTES**

**11.16.1. CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

11.16.1.1. Esta norma estabelece procedimentos e critérios a serem adotados pelo auditor em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas Demonstrações Contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

11.16.1.2. O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subsequentes relevantes ao exame das Demonstrações Contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não-ajustadas ou reveladas adequadamente.

11.16.1.3. O auditor deve considerar três situações de eventos subsequentes:

- a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;
- b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo e da emissão do parecer, e antes da divulgação das Demonstrações Contábeis; e
- c) os conhecidos após a divulgação das Demonstrações Contábeis.

11.16.1.4. Para ter condições de formar opinião sobre as Demonstrações Contábeis, considerando os efeitos relevantes das transações e eventos subsequentes ao encerramento do exercício social, o auditor deve considerar:

- a) os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;
- b) os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;
- c) os informes de qualquer espécie divulgados pela entidade;
- d) a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e
- e) a existência de eventos não-revelados pela administração nas Demonstrações Contábeis e que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.

11.16.1.5. Exemplos de transações e eventos subsequentes que proporcionam evidência adicional de condições que existiam no fim do período auditado e requerem julgamento profissional e conhecimento dos fatos e circunstâncias:

- a) perda em contas a receber decorrente da falência do devedor; e
- b) pagamento ou sentença judicial.

11.16.1.6. Exemplos de transações e eventos subsequentes havidos entre a data de término do exercício social e a data da divulgação das Demonstrações Contábeis são:

- a) aporte de recursos, inclusive como aumento de capital;
- b) compra de nova subsidiária ou de participação adicional relevante em investimento anterior;
- c) destruição de estoques ou estabelecimento em decorrência de sinistro;
- d) alteração do controle societário.

**11.16.2. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA SOBRE TRANSAÇÕES E EVENTOS OCORRIDOS ENTRE O TÉRMINO DO EXERCÍCIO E A EMISSÃO DO PARECER**

11.16.2.1. O período entre a data do término do exercício social e a de emissão do parecer é denominado período subsequente, e o auditor deve considerá-lo parte normal da auditoria. O auditor deve planejar e executar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que todas as transações e os eventos ocorridos no período, e que podem requerer ajuste nas Demonstrações Contábeis e suas notas explicativas, foram identificados. Esses procedimentos são adicionais àqueles, normalmente, aplicados a transações específicas ocorridas após o fim do período, com o objetivo de obter evidência de auditoria quanto a saldos de contas no fim dele, como, por exemplo, o teste do corte de estoques e pagamentos a credores. Entretanto, não se exige que o auditor proceda a uma revisão contínua de todos os assuntos que foram objeto de procedimentos anteriores.

11.16.2.2. Os procedimentos para identificar transações e eventos que podem requerer ajuste ou divulgação nas Demonstrações Contábeis devem ser executados tão próximo da data do parecer do auditor quanto for praticável, e, normalmente, incluem o seguinte:

a) revisão dos procedimentos que a administração estabeleceu para assegurar que eventos subsequentes sejam identificados;

b) leitura de atas de assembleia de acionistas ou quotistas, de reunião dos conselhos de administração e fiscal, da diretoria, bem como de comitês executivos e de auditoria, realizadas após o fim do período, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões e para os quais ainda não se dispõem de atas;

c) leitura das Demonstrações Contábeis intermediárias posteriores àquelas auditadas e, à medida que for considerado necessário e apropriado, dos orçamentos, das previsões de fluxo de caixa e de outros relatórios contábeis; comparação dessas informações com as constantes nas Demonstrações Contábeis auditadas, na extensão considerada necessária nas circunstâncias. Neste caso, o auditor deve indagar da administração se as informações mais recentes foram elaboradas nas mesmas bases utilizadas nas Demonstrações Contábeis auditadas;

d) indagação ou ampliação das indagações anteriores, escritas ou verbais, aos advogados da entidade a respeito de litígios e reclamações; e

e) indagação à administração sobre se ocorreu qualquer evento subsequente que possa afetar as Demonstrações Contábeis e obtenção de carta de responsabilidade, com a mesma data do parecer do auditor. Exemplos de assuntos a serem indagados incluem:

1. situação atual de itens contabilizados com base em dados preliminares ou não-conclusivos;
2. assunção de novos compromissos, empréstimos ou garantias concedidas;
3. vendas de ativos;
4. emissão de debêntures ou ações novas ou acordo de fusão, incorporação, cisão ou liquidação de atividades, ainda que parcialmente;
5. destruição de ativos, por exemplo, por fogo ou inundação;
6. desapropriação por parte do Governo;
7. evolução subsequente de contingências e assuntos de maior risco de auditoria;
8. ajustes contábeis inusitados; e

9. ocorrência ou probabilidade de ocorrência de eventos que ponham em dúvida a adequação das práticas contábeis usadas nas Demonstrações Contábeis, como na hipótese de dúvida sobre a continuidade normal das atividades da entidade.

11.16.2.3. Quando uma controlada ou coligada, ou mesmo uma divisão ou filial, for auditada por outro auditor, o auditor da entidade principal deve considerar os procedimentos do outro auditor sobre eventos após o fim do período e a necessidade de informá-lo sobre a data planejada de emissão de seu Parecer.

11.16.2.4. Quando tomar conhecimento de eventos que afetam de maneira relevante as Demonstrações Contábeis, o auditor deve verificar se eles foram, apropriadamente, contabilizados e, adequadamente, divulgados nas Demonstrações Contábeis. Quando tais eventos não receberem tratamento adequado nas Demonstrações Contábeis, o auditor deve discutir com a administração a adoção das providências necessárias para corrigir tal situação. Caso a administração decida não tomar as providências necessárias, o auditor deve emitir seu Parecer com ressalva ou adverso.

### **11.16.3. TRANSAÇÕES E EVENTOS OCORRIDOS APÓS EMISSÃO DO PARECER, E A DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

11.16.3.1. O auditor não é responsável pela execução de procedimentos ou indagações sobre as Demonstrações Contábeis após a data do seu Parecer. Durante o período entre as datas do Parecer do auditor e a de divulgação das Demonstrações Contábeis, a administração é responsável por informar ao auditor fatos que possam afetar as Demonstrações Contábeis.

11.16.3.2. Quando, após a data do Parecer do auditor, mas antes da divulgação das Demonstrações Contábeis o auditor tomar conhecimento de fato que possa afetar de maneira relevante as Demonstrações Contábeis, ele deve decidir se elas devem ser ajustadas, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.

11.16.3.3. Quando a administração alterar as Demonstrações Contábeis, o auditor deve executar os procedimentos necessários nas circunstâncias e fornecer a ela novo parecer sobre as Demonstrações Contábeis ajustadas. A data do novo parecer do auditor não deve ser anterior àquela em que as demonstrações ajustadas foram assinadas ou aprovadas pela administração, e, conseqüentemente, os procedimentos mencionados nos itens anteriores devem ser estendidos até a data do novo Parecer do auditor. Contudo, o auditor pode decidir por emitir seu Parecer com dupla data, como definido na NBC T 11.18 - Parecer dos Auditores Independentes.

11.16.3.4. Quando a administração não alterar as Demonstrações Contábeis nos casos em que o auditor decidir pela necessidade de sua alteração e o seu Parecer não tiver sido liberado para a entidade, ele deve revisá-lo e, se for o caso, expressar opinião com ressalva ou adversa.

11.16.3.5. Quando o Parecer do auditor tiver sido entregue à administração, o auditor deve solicitar a esta que não divulgue as Demonstrações Contábeis e o respectivo Parecer. Se as Demonstrações Contábeis forem, posteriormente, divulgadas, o auditor deve avaliar a adoção de medidas a serem tomadas em função dos seus direitos e das suas obrigações legais. Entre essas medidas, inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração no sentido de que o Parecer, anteriormente, emitido não mais deve ser associado às Demonstrações Contábeis não-retificadas; a necessidade de comunicação aos órgãos reguladores depende das normas aplicáveis em cada caso.

#### **11.16.4. TRANSAÇÕES E EVENTOS CONHECIDOS APÓS A DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

11.16.4.1. Após a divulgação das Demonstrações Contábeis, o auditor não tem responsabilidade de fazer qualquer indagação sobre essas demonstrações.

11.16.4.2. Quando, após a divulgação das Demonstrações Contábeis, o auditor tomar conhecimento de fato anterior à data do seu Parecer e que, se fosse conhecido naquela data, poderia tê-lo levado a emitir o documento com conteúdo diverso do que foi, o auditor deve decidir se as Demonstrações Contábeis precisam de revisão, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.

11.16.4.3. Quando a administração alterar as Demonstrações Contábeis divulgadas, o auditor deve:

- a) executar os procedimentos de auditoria necessários às circunstâncias;
- b) revisar as medidas tomadas pela administração para assegurar que qualquer pessoa que tenha recebido as Demonstrações Contábeis, anteriormente, emitidas, juntamente com o respectivo Parecer do auditor, seja informada da situação; e
- c) emitir um novo Parecer sobre as Demonstrações Contábeis alteradas, indicando em parágrafo, após o de opinião, os motivos da reemissão desse Parecer com referência à nota das Demonstrações Contábeis que esclarece a alteração efetuada nas Demonstrações Contábeis. Neste caso, são aplicáveis as considerações sobre a data do novo Parecer mencionadas no item anterior.

11.16.4.4. Quando a administração não tomar as medidas necessárias para assegurar que qualquer pessoa que tenha recebido as Demonstrações Contábeis, anteriormente, divulgadas, juntamente com o correspondente Parecer do auditor, seja informada da situação, e quando a administração não alterar as Demonstrações Contábeis nas circunstâncias em que o auditor considera necessária sua alteração, ele deve informar à administração que poderá tomar medidas para impedir que seu Parecer seja utilizado por terceiros, resguardando, assim, seus direitos e obrigações legais. Entre essas medidas, inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração de que o Parecer, anteriormente, emitido não mais deve ser associado às Demonstrações Contábeis não-retificadas. A necessidade de comunicação aos órgãos reguladores depende das normas aplicáveis em cada caso.

11.16.4.5. Em certas situações, o auditor pode julgar desnecessária a alteração das Demonstrações Contábeis e a emissão de novo Parecer, como, por exemplo, quando estiver iminente a emissão das Demonstrações Contábeis relativas ao período seguinte, desde que elas contemplem os necessários ajustes e/ou contenham as informações normalmente divulgadas.

#### **11.16.5. OFERTA DE VALORES MOBILIÁRIOS AO PÚBLICO**

11.16.5.1. Nos casos de oferta de valores mobiliários ao público, o auditor deve considerar qualquer exigência legal e atinente a ele aplicável em todas as jurisdições em que os valores mobiliários estiverem sendo oferecidos. Por exemplo, o auditor pode ser obrigado a executar procedimentos de auditoria adicionais até a data do documento de oferta final, que, normalmente, devem incluir a execução dos procedimentos mencionados no item 11.16.2.2 até a data, ou próximo da data efetiva, do documento final de oferta. Também devem incluir a leitura do documento de oferta para avaliar se outras informações nele contidas se harmonizam com as informações contábeis com que o auditor estiver relacionado.

#### **11.16.6. SANÇÕES**

11.16.6.1. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

### **11.17.1. CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

11.17.1.1. Esta Norma estabelece diretrizes sobre a obtenção de declarações da administração requeridas como evidência de auditoria, os procedimentos a serem aplicados ao avaliar e ao documentar as declarações da administração e a ação a ser adotada, caso a administração se recuse a prestá-las.

11.17.1.2. A carta de responsabilidade da administração é o documento que deve ser emitido pelos administradores da entidade, cujas Demonstrações Contábeis estão sendo auditadas. Essa carta é endereçada ao auditor independente, confirmando as informações e os dados a ele fornecidos, assim como as bases de preparação, apresentação e divulgação das Demonstrações Contábeis submetidas para exame de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

### **11.17.2. RECONHECIMENTO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO DE SUA RESPONSABILIDADE PELAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

11.17.2.1. O auditor deve obter evidência de que a administração reconhece sua responsabilidade pela preparação e apresentação adequada, assim como pela aprovação das Demonstrações Contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil ou outro conjunto de normas contábeis que sejam aplicáveis nas circunstâncias.

### **11.17.3. DECLARAÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO COMO EVIDÊNCIA DE AUDITORIA**

11.17.3.1. O auditor deve obter declarações por escrito da administração sobre assuntos significativos para as Demonstrações Contábeis sempre que não se possa ter expectativa razoável quanto à existência de outra evidência de auditoria pertinente. A possibilidade de mal-entendidos entre o auditor e a administração é reduzida quando declarações verbais são confirmadas por escrito pela administração. Assuntos que devem ser incluídos em uma carta da administração estão apresentados nesta Norma e no exemplo anexo.

11.17.3.2. As declarações por escrito solicitadas da administração podem estar limitadas a assuntos considerados, individual ou coletivamente, como significativos para as Demonstrações Contábeis. Com relação a certos itens, pode ser necessário que o auditor independente esclareça à administração da entidade auditada o seu entendimento acerca de significância ou relevância desses itens em relação às Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto.

11.17.3.3. O auditor deve obter declaração por escrito da administração que:

a) reconhece sua responsabilidade pela elaboração e implementação de controles internos para prevenir e identificar erros; e

b) acredita que os efeitos agregados de distorções não-ajustadas são irrelevantes, individualmente ou em conjunto, para as Demonstrações Contábeis como um todo. Resumo de tais itens deve ser incluído ou anexado à Carta de Responsabilidade da Administração.

11.17.3.4. No decorrer da auditoria, a administração da entidade auditada faz declarações ao auditor, espontaneamente ou em resposta a indagações específicas. Quando essas declarações estão relacionadas com assuntos que sejam significativos para as Demonstrações Contábeis, o auditor deve:

a) buscar evidência comprobatória de auditoria com base em fontes dentro e fora da entidade;

b) avaliar se as declarações feitas pela administração são razoáveis e consistentes com outras evidências de auditoria obtidas, incluindo outras declarações; e

c) analisar se as pessoas que fazem as declarações podem ser consideradas bem informadas sobre assuntos específicos sob os quais emitiram suas declarações.

11.17.3.5. As declarações da administração não substituem outras evidências de auditoria que o auditor independente deve obter. Por exemplo, uma declaração da administração sobre o custo de um ativo não deve substituir a evidência de auditoria desse custo, que o auditor, normalmente, esperaria obter. Se não for praticável ao auditor obter evidência de auditoria adequada e suficiente com relação a um assunto que tenha, ou possa ter um efeito significativo sobre as Demonstrações Contábeis e seja esperado que essa evidência esteja disponível, isso constituirá uma limitação de escopo da auditoria, mesmo que uma declaração da administração sobre esse assunto tenha sido recebida.

11.17.3.6. Em certos casos, uma declaração da administração pode ser a única evidência de auditoria que, normalmente, está disponível, como por exemplo, para corroborar a intenção da administração de manter um investimento específico a longo prazo.

11.17.3.7. Devido à natureza das fraudes e das dificuldades inerentes em detectá-las, o auditor deve obter declarações formais da Administração de que ela reconhece sua responsabilidade na elaboração e na implementação de controles para prevenir e detectar fraudes e que não tem

conhecimento de qualquer fraude ou suspeita de fraude que pudesse ter efeito relevante nas Demonstrações Contábeis.

11.17.3.8. Caso a declaração da administração seja conflitante com outra evidência de auditoria, o auditor deve investigar as circunstâncias e, se necessário, reconsiderar a confiabilidade de outras declarações feitas pela administração.

#### **11.17.4. DOCUMENTAÇÃO DAS DECLARAÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO**

11.17.4.1. Uma declaração por escrito é uma evidência de auditoria melhor do que uma declaração verbal e pode assumir, por exemplo, as seguintes formas:

- a) carta com as declarações de responsabilidade da administração;
- b) carta do auditor descrevendo, resumidamente, seu entendimento das declarações da administração, devidamente reconhecidas e confirmadas pela administração; ou
- c) atas de reuniões do conselho de administração, dos sócios ou de órgão da administração com função semelhante.

#### **11.17.5. ELEMENTOS BÁSICOS DA CARTA COM AS DECLARAÇÕES DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO**

11.17.5.1. A Carta de Responsabilidade da Administração com as suas declarações deve ser endereçada aos auditores independentes e deve conter, no mínimo, as seguintes informações específicas, sempre que, a juízo destes, essas informações sejam significativas para formar opinião sobre as Demonstrações Contábeis que estão auditando, a saber:

a) fazer referência às Demonstrações Contábeis cobertas pelo parecer de auditoria, incluindo seus principais valores (ativo total, passivos, patrimônio líquido, lucro líquido ou outros julgados importantes para a identificação);

b) mencionar que a administração está ciente de sua responsabilidade pela adequada preparação e apresentação das Demonstrações Contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ou outro conjunto de normas que seja aplicável), divulgando as principais bases de avaliação dos ativos e dos passivos e de reconhecimento de receitas e despesas;

c) mencionar que a administração cumpriu com as normas e os regulamentos a que a entidade está sujeita;

d) mencionar que o sistema contábil e de controle interno adotado pela entidade auditada é de responsabilidade da administração e adequado ao seu tipo de atividade e volume de transações;

e) confirmar que todas as transações efetuadas no período coberto pelas Demonstrações Contábeis foram devidamente registradas nos livros contábeis;

f) confirmar que as estimativas contábeis foram efetuadas sob responsabilidade da administração, com base em dados consistentes e que os riscos e incertezas existentes foram divulgados nas Demonstrações Contábeis;

g) confirmar que não existem contingências ambientais, fiscais, trabalhistas, previdenciárias ou de outras naturezas que possam afetar, substancialmente, a situação patrimonial e financeira da entidade auditada além daquelas que foram divulgadas nas Demonstrações Contábeis;

h) confirmar a relação de todos os consultores jurídicos externos que representaram ou patrocinaram causas envolvendo a entidade auditada até a data da carta;

i) confirmar que não existe nenhum fato conhecido que possa impedir a continuidade normal das atividades da entidade;

j) confirmar que todos os livros contábeis e os registros auxiliares, inclusive atas de reuniões de acionistas ou sócios, diretores ou conselheiros e outros documentos comprobatórios, foram colocados à disposição dos auditores, e que não existem outros além daqueles disponibilizados. Quanto mais específica for a carta melhor será a sua utilidade. Portanto, o auditor independente deve considerar a hipótese de serem listados as atas e os outros documentos que a seu julgamento sejam importantes;

k) confirmar que a administração tem responsabilidade em manter controles que permitam identificar os saldos e as transações com partes relacionadas, e que as Demonstrações Contábeis incluem todas as divulgações requeridas para essas transações;

l) confirmar que:

l.1) a entidade auditada é proprietária dos ativos apresentados nas Demonstrações Contábeis;

l.2) não existem quaisquer outros ativos que não tenham sido apresentados nessas demonstrações;

l.3) a administração tem responsabilidade em manter controles que permitam identificar os compromissos de compra e venda, os acordos para a recompra de ativos anteriormente vendidos ou a revenda de ativos anteriormente comprados;

l.4) as garantias prestadas a terceiros, os ônus ou outros gravames existentes sobre os ativos foram, adequadamente, divulgados;

l.5) as transações envolvendo instrumentos financeiros derivativos que possam não estar registrados em contas patrimoniais foram, adequadamente, divulgadas nas Demonstrações Contábeis;

m) confirmar que não existem planos ou intenções que possam afetar, substancialmente o valor ou a classificação de ativos ou passivos constantes das Demonstrações Contábeis;

n) confirmar que não existem irregularidades, envolvendo a administração ou os empregados, que possam ter efeito significativo sobre as Demonstrações Contábeis;

o) confirmar que a administração está ciente de sua responsabilidade quanto à elaboração e à implementação de controles para prevenir e detectar fraudes, e que não tem conhecimento de qualquer fraude ou suspeita de fraude que pudesse ter efeito significativo nas Demonstrações Contábeis;

p) confirmar que não são de conhecimento da administração quaisquer questões pendentes perante os órgãos reguladores e fiscalizadores que pudessem ter efeito significativo sobre as Demonstrações Contábeis;

q) confirmar que os seguros efetuados foram contratados de acordo com as necessidades operacionais da entidade auditada;

r) confirmar que não são conhecidos conflitos de interesse envolvendo a administração ou os seus empregados graduados;

s) confirmar que a administração não tem conhecimento de eventos ou circunstâncias ocorridos ou esperados que levem a crer que os ativos, em particular o ativo imobilizado, possam estar apresentados nas Demonstrações Contábeis por valores superiores ao seu valor de recuperação;

t) declarar que as eventuais distorções contábeis (ajustes) não-reconhecidas nas Demonstrações Contábeis são irrelevantes, tanto individualmente quanto em agregado, em relação à essas Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto (a própria carta ou seu anexo, devidamente rubricado pela administração, deve listar tais distorções);

u) confirmar que a administração é responsável pela destinação do lucro de acordo com o estatuto social ou seu instrumento legal e pela observância da legislação societária que trata do assunto e que foi dado cumprimento ao estabelecido;

v) informar os planos de pensão formais ou não-formais, detalhando os compromissos assumidos pela entidade auditada;

x) confirmar que não existe qualquer evento subsequente que pudesse afetar de forma significativa a posição patrimonial e financeira ou o resultado do período coberto pelas Demonstrações Contábeis.

11.17.5.2. Uma carta com as declarações de responsabilidade da administração da entidade, cujas Demonstrações Contábeis estão sendo auditadas deve ter a mesma data do parecer dos auditores independentes sobre essas Demonstrações Contábeis, uma vez que um dos itens cobertos nessa carta diz respeito aos eventos subsequentes ocorridos entre a data das Demonstrações Contábeis e a data do parecer dos auditores independentes. No entanto, em determinadas circunstâncias, uma carta contendo declarações sobre certas transações ou outros eventos específicos também pode ser obtida no decorrer da auditoria ou em data posterior àquela do parecer dos auditores, por exemplo, na data de uma oferta pública.

11.17.5.3. A carta de responsabilidade da administração deve ser assinada pelos membros da administração que sejam os principais responsáveis pela entidade e sua movimentação financeira (geralmente, o principal diretor executivo e o principal executivo financeiro), assim como pelo contabilista responsável pelas Demonstrações Contábeis, de forma a cobrir os aspectos contábeis com base no melhor entendimento e juízo desses executivos.

11.17.5.4. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode considerar necessário obter cartas com declarações de responsabilidade de outros membros da administração. Por exemplo, o auditor pode requerer uma declaração por escrito de que todas as atas das assembleias dos acionistas, do conselho de administração e dos comitês relevantes lhe foram disponibilizadas.

#### **11.17.6.AÇÃO A SER ADOTADA CASO A ADMINISTRAÇÃO SE RECUSE A PRESTAR DECLARAÇÕES**

11.17.6.1. A recusa da administração em fornecer parcial ou totalmente a carta de responsabilidade constitui-se numa limitação de escopo, e o auditor deve expressar parecer com ressalva ou com abstenção de opinião. No caso de declaração parcial, o auditor deve reavaliar a confiança depositada em outras declarações feitas pela administração no decorrer da auditoria.

11.17.6.2. Esta norma não tem como objetivo estabelecer um modelo que deva ser adotado por todos os auditores independentes, uma vez que o assunto envolve julgamento e varia de acordo com o tipo de entidade auditada e suas peculiaridades. Dessa forma, o exemplo apresentado no anexo que integra esta Norma deve ser entendido como uma sugestão e não como um modelo, para auxiliar o auditor na solicitação da carta de responsabilidade aos administradores da entidade auditada.

#### **11.17.7. SANÇÕES**

11.17.7.1. A inobservância desta Norma constitui infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista e, quando aplicável, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

#### **EXEMPLO DE CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO**

Local e data (a data deve ser igual a do parecer dos auditores independentes)

À

(NOME DA FIRMA DE AUDITORES INDEPENDENTES OU DO AUDITOR PESSOA FISICA)

(A) \*

Endereço do escritório que está emitindo o parecer.

Prezados Senhores:

Com referência ao seu exame (B) das Demonstrações Contábeis da CIA ABCD (C), relativas aos exercícios findos em XX de YY de ZZ e ZZ1, (D), reconhecemos que a apresentação desta carta de responsabilidade constitui-se num procedimento de auditoria requerido pelas normas de auditoria aplicáveis no Brasil, para permitir-lhes formar uma opinião sobre se as Demonstrações Contábeis retromencionadas e a seguir identificadas, refletem, com adequação, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira em (D), os resultados das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da (C) nos exercícios findos em (D) de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ou outro conjunto de normas que tenha sido aplicável) (E).

Para fins de identificação, as Demonstrações Contábeis examinadas por Vossas Senhorias apresentam os seguintes valores básicos:

	XX/YY/ZZ	XX/YY/ZZ1
Total do ativo		
Total das exigibilidades e dos resultados de Exercícios futuros	(        )	(        )
Patrimônio Líquido	(        )	(        )
Lucro líquido exercício findo em	(        )	(        )

Essas contas estão de acordo com os livros da empresa e das Demonstrações Contábeis transcritas no Livro Diário (M) e também concordarão com quaisquer publicações ou divulgações para outros fins (atenção: se as Demonstrações Contábeis não estiverem transcritas no Livro Diário, deve ser usado o parágrafo indicado e (M).

(avaliar a necessidade de incluir parágrafos relacionados com as questões descritas nos comentários (P e Q)

(\*) A até Q = Ver explicações a seguir

Com base em nossos conhecimentos e opinião, como administradores da empresa, confirmamos as seguintes informações transmitidas a Vossas Senhorias durante seu exame (B) das Demonstrações Contábeis da (C) dos exercícios sociais (ou períodos) findos em (D).

Na qualidade de administradores da empresa, estamos cientes de nossa responsabilidade sobre o conjunto das Demonstrações Contábeis e das notas explicativas por nós apresentadas para o exame (B) de Vossas Senhorias Assim, na preparação do referido conjunto, atentamos para o fato de que deve apresentar, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, as origens e as aplicações de recursos e todas as divulgações necessárias, segundo as práticas contábeis adotadas no Brasil (E), aplicados de maneira uniforme e em cumprimento à legislação pertinente. Além disso, colocamos à disposição de Vossas Senhorias todos os livros contábeis e financeiros, bem como os de atas de reuniões de acionistas, do conselho de administração e da diretoria (F). Adicionalmente, todas as atas de reuniões de acionistas, do conselho de administração e da diretoria (F) celebradas até esta data encontram-se incluídas nos respectivos registros, exceto (G). Essas atas refletem a totalidade das decisões aprovadas.

As Demonstrações Contábeis e/ou suas notas explicativas:

I. Indicam ou registram:

1. Bases de avaliações dos ativos e ajustes dessas avaliações mediante provisões adequadas, quando necessárias, para refletir valores de realização ou outros valores previstos pelas práticas contábeis adotadas no Brasil (E)....., exceto (G) ou (P) (Este item abrange todos os ativos, portanto, eventuais exceções devem ser incluídas aqui).

2. Todas as obrigações e os passivos, bem como as informações pertinentes quanto a prazos, amortizações e encargos, exceto (G).

3. Todos os compromissos firmados e informações pertinentes, exceto (G).

4. Todos os prejuízos esperados em razão de circunstâncias já conhecidas, exceto (G).

II. Pressupõem que:

1. Todos os ativos são de propriedade da empresa e estão livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou gravames, exceto (G).

2. Não há acordos para manutenção de limites mínimos de saldos em bancos ou outras vinculações, estando esses saldos disponíveis, exceto (G).

3. As contas estão adequadamente classificadas, considerando prazos e natureza dos ativos e passivos, exceto (G).

4. Todos os acordos ou operações estão adequadamente refletidos nas Demonstrações Contábeis, exceto (G).

5. Que o sistema contábil e de controle interno adotado pela entidade é de responsabilidade da administração e adequado ao seu tipo de atividade e volume de transações, assim como adequado para a prevenção e/ou detecção de eventuais fraudes e erros.

6. Todas as garantias dadas estão, adequadamente, divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

Confirmamos a seguir o nome de todos os consultores jurídicos que cuidam de litígios, impostos, ações trabalhistas e quaisquer outros processos, a favor ou contra a empresa, bem como de qualquer outro fato que possa ser considerado como contingência. (I)

Além disso, não temos conhecimento:

1. De que membros da administração não tenham cumprido todas as leis, as normas e os regulamentos a que a empresa está sujeita. Também não temos conhecimento de que houve, durante o exercício, operações ou transações que possam ser reconhecidas como irregulares ou ilegais e/ou que não tenham sido realizadas no melhor interesse da empresa, exceto (G).

2. De outras partes relacionadas, além daquelas pelas quais se apresentam informações nas respectivas notas explicativas às Demonstrações Contábeis, exceto (G)

3. De que diretores ou funcionários em cargos de responsabilidade ou confiança tenham participado ou participem da administração ou tenham interesses em sociedades com as quais a empresa manteve transações, exceto (G) e (H).

4. De quaisquer fatos ocorridos desde (D) que possam afetar as Demonstrações Contábeis e as notas explicativas naquela data ou que as afetam até a data desta carta ou, ainda, que possam afetar a continuidade das operações da empresa, exceto (G).

5. De eventos e circunstâncias ocorridos ou esperados que possam nos levar a crer que o ativo imobilizado possa estar registrado por valores superiores ao seu respectivo valor de recuperação.(P)

6. De efeitos relevantes nas Demonstrações Contábeis acima referidas e identificadas, decorrentes das seguintes situações:

(a) Ações ou reclamações relevantes contra a empresa, exceto (G).

(b) Acordos ou operações estranhos aos negócios normais ou quaisquer outros acordos, exceto (G).

(c) Inadimplências contratuais que possam resultar em prejuízos para a empresa, exceto (G).

(d) Existência de contingências (ativas ou passivas), além daquelas que estejam descritas nas notas explicativas e daquelas reconhecidas ou provisionadas, exceto (G).

(e) Existência de comunicação, por parte das autoridades normativas, sobre inobservância de normas ou aplicação de procedimentos contábeis, etc., exceto (G).

Também confirmamos que:

A política de cobertura de seguros dos ativos e das operações da entidade é adequada às necessidades.

Não houve:



- a) fraude envolvendo administração ou funcionários em cargos de responsabilidades ou confiança;
- b) fraude envolvendo terceiros que poderiam ter efeito relevante nas Demonstrações Contábeis;
- c) violação ou possíveis violações de leis, normas ou regulamentos cujos efeitos deveriam ser considerados para divulgação nas Demonstrações Contábeis ou mesmo dar origem ao registro de provisão para contingências passivas.

Os efeitos de distorções não-reconhecidas nas Demonstrações Contábeis e sumariadas no Anexo I são irrelevantes, tanto individualmente quanto em agregado, para as Demonstrações Contábeis em seu conjunto. Além disso, não temos conhecimento de quaisquer outras distorções que não tenham sido ajustadas nas Demonstrações Contábeis.

Obs.: (incluir detalhes dos ajustes e reclassificações propostos pelos auditores independentes e não-contabilizados pela entidade auditada, que seriam necessários para eliminar as distorções (O))

Todas as transações efetuadas no período foram devidamente registradas no sistema contábil de acordo com a legislação vigente. Especificamente, com relação aos instrumentos financeiros derivativos, a empresa celebrou contratos de (indicar as operações com instrumentos financeiros derivativos). Tais contratos em (D) estão adequadamente documentados e contabilizados nos registros contábeis e adequadamente divulgados nas Demonstrações Contábeis. Não temos conhecimento da existência de outros contratos com estas características, ou similares, que possam ser considerados como instrumentos financeiros derivativos que não tenham sido reportados a Vossas Senhorias (J)

Atenciosamente,  
(NOME DA ENTIDADE AUDITADA)

(N) (N) (N)

#### **EXPLICAÇÕES SOBRE OS ITENS INDICADOS COM LETRAS MAIÚSCULAS NO TEXTO DO EXEMPLO DA CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO.**

- A) Endereçar à empresa que está emitindo o parecer.
- B) Quando não for efetuada auditoria completa (exame), mencionar o tipo de trabalho (revisão limitada, etc.).
- C) Nome completo da entidade auditada.
- D) Datas de encerramento dos exercícios sociais ou dos períodos cobertos pelo parecer dos auditores independentes.
- E) Descreva as práticas contábeis (práticas contábeis adotadas no Brasil, princípios contábeis norte-americanos, práticas contábeis definidas pela matriz, etc.)
- F) Caso a empresa não seja S.A., substituir por “atas de reunião de diretoria e alterações contratuais”. É recomendável incluir a data de cada uma das últimas atas que foram disponibilizadas, principalmente quando os registros das atas estão desatualizados.
- G) Inclua neste ou em parágrafo separado as circunstâncias especiais que requerem confirmação por escrito das eventuais exceções. Essas devem ser descritas objetivamente.
- H) Especialmente no caso de um grupo, é comum que diretores de algumas empresas desse grupo sejam também diretores em outras empresas do grupo. Nesse caso, essa exceção deve ser mencionada. O principal aspecto aqui é quando a outra empresa não é controlada/controladora e, portanto, operações podem não, necessariamente, ser feitas no interesse geral do Grupo.
- I) Relacionar o nome dos consultores jurídicos circularizados. Em alguns casos, essa afirmação é obtida, formalmente, do responsável pelo departamento jurídico da empresa. Nesse caso, a inclusão dessa informação na Carta de Responsabilidade da Administração pode ser, eventualmente, suprimida.
- J) No caso de não terem sido celebrados contratos desta natureza, o parágrafo deverá ser assim redigido: “Durante o presente exercício, a empresa não celebrou contratos que possam ser considerados como instrumentos financeiros derivativos”.
- L) As contas a serem mencionadas dependerão de cada caso, conforme seu significado. Em certos casos, poderá ser conveniente indicar o total de contas a receber ou o saldo dos fornecedores ou os saldos com entidades controladoras, controladas ou coligadas.
- M) As Demonstrações Contábeis devem ser transcritas no Livro Diário e devidamente assinadas pelos administradores contratuais ou estatutários e por contabilista legalmente habilitado.

Nada impedirá a transcrição das notas explicativas se a empresa assim desejar. Se as Demonstrações Contábeis ainda não estiverem transcritas no Livro Diário, poderá ser utilizado o seguinte parágrafo na Carta de Responsabilidade da Administração, que trata do assunto:

"Os montantes acima consignados concordarão com os livros da empresa após o fechamento das contas do exercício, quando as Demonstrações Contábeis serão transcritas no Livro Diário em até um mês antes da data marcada para a realização da assembleia de acionistas que examinará as contas e, excetuando-se qualquer alteração na classificação das contas, também concordarão com quaisquer publicações ou divulgações para outros fins."

N) A carta deve ser assinada, em nome da empresa, pelo presidente e pelo diretor (ou pelos diretores), que tenha (ou tenham) responsabilidades estatutárias na área administrativo-financeira, incluindo, impreterivelmente, o Diretor de Relações com o Mercado, no caso de empresa listada em bolsa, e pelo contabilista responsável pelas Demonstrações Contábeis.

O) Antes de incluir o anexo, contendo os detalhes dos ajustes e as reclassificações propostos pelos auditores independentes e não-contabilizados pela entidade auditada deve ser considerado o seguinte:

a) O total dos efeitos (i.e. os efeitos em agregado) não pode ultrapassar o nível de relevância aceitável estabelecido e documentado. Esse nível de relevância deve considerar, inclusive, a melhor estimativa de outras distorções que não possam ser, especificamente, identificadas e quantificadas, ou seja, estimativas de erros.

b) Quando esse anexo de efeitos tiver itens com os quais a administração não concorda, o seguinte parágrafo deverá ser inserido no anexo: "*Nós não concordamos que os itens tal e tal sejam desvios de práticas contábeis, e, assim, não os ajustamos, porque [descrever as razões da discordância].*"

c) Se não existem distorções no anexo de efeitos, o primeiro período do parágrafo deve ser suprimido e o último deverá ser modificado como se segue: "*Não temos conhecimento de quaisquer distorções que não tenham sido ajustados nas Demonstrações Contábeis.*"

d) O anexo contendo os ajustes e as reclassificações não-contabilizados pela entidade auditada deverá ser discutido e divulgado a todos os níveis apropriados da empresa, incluindo conselhos de administração, fiscal e de auditoria.

P) Quando houver eventos e circunstâncias, ocorridos ou esperados, que possam levar a administração a crer que o ativo imobilizado possa estar registrado por valores não superiores ao seu respectivo valor de recuperação, informar que este último valor foi determinado com base no fluxo de recursos que será gerado por tais ativos e considera todos os eventos e circunstâncias esperados no curso normal dos negócios.

Q) Relacionamos a seguir exemplos de situações que devem ser considerados para inclusão na Carta de Responsabilidade da Administração:

a) Quando a situação da empresa revelar incerteza quanto à continuidade das operações devem ser explicadas na Carta de Responsabilidade da Administração as medidas que serão tomadas pela administração da empresa, inclusive quanto ao aporte dos recursos necessários.

b) Quando ocorrer mudança de prática contábil relevante, a administração deverá fornecer a justificativa apropriada.

c) Quando existe a possibilidade de redução significativa no valor de propriedades e há incerteza de recuperação dos seus custos.

d) Quando a confirmação da administração é considerada necessária quanto à intenção de manter ou de vender investimentos.

e) Se há intenção da administração de vender ou abandonar instalações. Indicar a estimativa da administração dos efeitos da descontinuação de certas operações.

f) Quando há considerações não-usuais envolvidas na determinação da aplicação da equivalência patrimonial. Exemplo: percentagem de participação e possibilidade de exercer controle efetivo.

g) Quando gastos significativos (exemplo: despesas de implantação ou outras) estão sendo diferidos para amortização em exercícios futuros.

h) Justificativa para a base de amortização de ágio/deságio.

i) Quando a redução no valor de ações cotadas em bolsa de certos investimentos mantidos pela empresa é considerada temporária.

j) Quando considerações não-usuais estão envolvidas na determinação da adequação das garantias recebidas com respeito a contas a receber.

l) Quando a administração pretende reescalonar financiamentos em situações problemáticas e isso tem impacto na avaliação sobre a continuidade da empresa.

m) Uma explicação quanto aos princípios usados para reconhecer vendas e correspondentes custos em base de percentagem de conclusão de obra ou de contrato quando afetam de maneira significativa a apuração dos resultados.

n) Cumprimento de cláusulas restritivas *default* estabelecidas por contratos de empréstimos, financiamentos ou outros acordos.

o) Quando houver reconhecimento de ativos diferidos de impostos cuja contabilização foi fundamentada pela razoável expectativa de lucros tributáveis futuros.

<b>Resolução CFC nº 836, de 22/02/99.</b> <b>FRAUDE E ERRO</b>
---

### **INTRODUÇÃO**

1. Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

### **CONCEITOS**

2. O termo **fraude** refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

3. O termo **erro** refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis; e
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

### **A RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO**

4. A responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno, que, entretanto, não elimina o risco de sua ocorrência.

### **A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR**

5. O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

6. Ao planejar a auditoria, o auditor deve indagar da administração da entidade auditada sobre qualquer fraude e/ou erro que tenham sido detectados.

7. Ao detectá-los, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

### **A DETECÇÃO DE FRAUDES E ERROS**

O auditor deverá avaliar criticamente o sistema contábil, incluindo o controle interno, tanto em termos de concepção quanto de funcionamento efetivo, concedendo especial atenção às condições ou eventos que representem aumento de risco de fraude ou erro, que incluem:

- a) estrutura ou atuação inadequada da administração da entidade auditada ou de algum dos seus membros;
- b) pressões internas e externas;
- c) transações que pareçam anormais;
- d) problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria;
- e) fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados.

Exemplos dessas condições ou eventos são apresentados a seguir:

#### **1) Estrutura ou atuação inadequada da administração**

- a) a alta administração é controlada por pessoa ou pequeno grupo, não existindo estrutura de supervisão eficaz;
- b) existe uma estrutura empresarial complexa aparentemente não justificada;
- c) as deficiências importantes de controle interno não são corrigidas, mesmo quando isso é praticável;
- d) existe uma alta rotação do pessoal-chave das áreas financeira, contábil e de auditoria interna;
- e) a área de contabilidade apresenta insuficiência, significativa e prolongada, de pessoal e condições de trabalho inadequadas;
- f) há mudanças frequentes de auditores e/ou advogados; e
- g) a reputação da administração é duvidosa.

#### **Pressões internas e externas**

- a) o setor econômico no qual a entidade se insere está em declínio, e as falências estão aumentando;
- b) o capital de giro é insuficiente, devido à diminuição de lucros ou à expansão muito rápida;
- c) os lucros estão se deteriorando, e a administração da entidade vem assumindo maiores riscos em suas vendas a prazo; está alterando suas praxes comerciais ou escolhendo alternativas de práticas contábeis com o intuito de melhorar o resultado;
- d) a entidade necessita de uma tendência de lucro crescente para suportar o preço de mercado de suas ações, devido à oferta pública, transferência de controle ou outra razão;
- e) a entidade tem um investimento significativo em um setor ou linha de produto conhecido por estar sujeito a mudanças rápidas;
- f) a entidade depende muito de um ou de uns poucos produtos, clientes ou fornecedores;
- g) a alta administração está sofrendo pressão financeira;
- h) o pessoal da área contábil está sendo pressionado para concluir a elaboração das demonstrações contábeis em período demasiadamente curto;
- i) existem questões internas e/ou externas que provocam dúvidas quanto à continuidade normal das atividades da entidade; e
- j) há desentendimentos entre os acionistas, os quotistas e a administração.

#### **3) Transações que pareçam anormais**

- a) especialmente as que tenham efeitos significativos sobre os resultados, realizadas em datas próximas do fim do exercício;
- b) aquelas de natureza complexa, com os decorrentes tratamentos contábeis;
- c) realizadas com partes relacionadas; e
- d) pagamentos que pareçam excessivos em relação aos serviços prestados.

#### **4) Problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria**

- a) registros inadequados, arquivos incompletos, ajustes excessivos nos livros e contas, transações não registradas de acordo com os procedimentos usuais e contas não conciliadas com os registros;
- b) documentação inadequada de transações, com falta de autorização, sem documento de apoio e/ou alterado. Quaisquer desses problemas de documentação assumem significância maior quando relacionados a transações não usuais ou de valor relevante;
- c) diferenças excessivas entre os registros contábeis e as confirmações de terceiros;
- d) conflitos na evidência de auditoria;
- e) mudanças inexplicáveis nos indicadores econômicos, financeiros e operacionais;
- f) respostas evasivas ou ilógicas da administração às indagações do auditor;
- g) experiência anterior com fraude e/ou erro; e
- h) cliente novo sem auditoria anterior.

#### **5) Fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados**

- a) incapacidade ou dificuldade para extrair informações dos arquivos de computador, devido à falta de documentação, ou à documentação desatualizada, de programas ou conteúdos de registros;
- b) grande quantidade de alterações nos programas, que não foram documentadas, aprovadas e testadas; e
- c) falta de conciliação geral entre as transações processadas em forma computadorizada e as bases de dados, de um lado; e os registros contábeis, de outro.

#### **AS LIMITAÇÕES INERENTES À AUDITORIA**

8. Devido às limitações inerentes à auditoria, existe risco inevitável de que distorções relevantes resultantes de fraude e, em menor grau, de erro possam deixar de ser detectadas. Caso se descubra posteriormente que, durante o período coberto pelo parecer do auditor, exista distorção

relevante não refletida ou não corrigida nas demonstrações contábeis, resultante de fraude e/ou erro, isto não indica que o auditor não cumpriu as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. O que vai determinar se o auditor cumpriu estas normas é a adequação dos procedimentos de auditoria adotados nas circunstâncias e do seu parecer com base nos resultados desses procedimentos.

9. O risco de não detectar distorção relevante resultante de fraude é maior do que o risco de não detectar distorção relevante resultante de erro, porque a fraude normalmente envolve atos planejados para ocultá-la, como, por exemplo, conluio, falsificação, falha deliberada no registro de transações ou apresentação de informações intencionalmente erradas ao auditor. Salvo se a auditoria revelar evidência em contrário, o auditor normalmente aceita informações como verdadeiras e registros e documentos como genuínos.

10. Embora a existência de sistema contábil e de controle interno eficaz as reduza a probabilidade de distorção das demonstrações contábeis, resultante de fraude e/ou erro, sempre irá existir algum risco de que os controles internos não funcionem como planejado. Além disso, qualquer sistema contábil e de controle interno pode ser ineficaz contra fraude que envolva conluio entre empregados ou cometida pela administração. Certos níveis da administração podem estar em condição de burlar controles que previnam fraudes similares por parte de outros empregados; por exemplo, instruindo subordinados para registrar transações incorretamente ou ocultá-las, ou sonhando informações relativas a transações.

#### **OS PROCEDIMENTOS QUANDO EXISTE INDICAÇÃO DE FRAUDE OU ERRO**

11. Quando a aplicação de procedimentos de auditoria, planejados com base na avaliação de risco, indicar a provável existência de fraude e/ou erro, o auditor deve considerar o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis. Se acreditar que tais fraudes e erros podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis, o auditor deve modificar seus procedimentos ou aplicar outros, em caráter adicional.

12. A extensão desses procedimentos adicionais ou modificados depende do julgamento do auditor quanto:

- a) aos possíveis tipos de fraude e/ou erro;
- b) à probabilidade de que um tipo particular de fraude e/ou erro possa resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis.

13. Salvo quando houver circunstâncias indicando claramente o contrário, o auditor não pode presumir que um caso de fraude e/ou erro seja ocorrência isolada. Se necessário, ele deve revisar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria.

#### **A AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS PROCEDIMENTOS**

14. A aplicação de procedimentos adicionais ou modificados normalmente permite que o auditor confirme ou elimine a suspeita de fraude e/ou erro. Caso contrário, ele deve discutir a questão com a administração da entidade auditada e avaliar as providências a serem tomadas e seus possíveis efeitos.

15. O auditor deve avaliar as implicações de fraude e/ou erro relevantes em relação a outros aspectos de auditoria, particularmente quanto à confiabilidade das informações escritas ou verbais, fornecidas pela administração da entidade auditada. No caso de fraude e/ou erro não detectados por controle interno ou não incluídos nas informações da administração, o auditor deve reconsiderar a avaliação de risco e a validade dessas informações. As implicações de fraude e/ou erro, detectados pelo auditor, vão depender da relação entre, de um lado, a eventual perpetração e ocultação da fraude e/ou erro e, de outro lado, procedimentos de controle específicos, e o nível da administração ou dos empregados envolvidos.

#### **OS EFEITOS DE FRAUDE E/OU ERRO NO PARECER DO AUDITOR**

16. Se o auditor concluir que a fraude e/ou erro têm efeito relevante sobre as demonstrações contábeis, e que isso não foi apropriadamente refletido ou corrigido, ele deve emitir seu parecer com ressalva ou com opinião adversa.

17. Se o auditor não puder determinar se houve fraude e/ou erro, devido a limitações impostas pelas circunstâncias, e não pela entidade, ele deve avaliar o tipo de parecer a emitir.

#### **AS COMUNICAÇÕES DE FRAUDE E/OU ERRO**

##### **À administração**

18. O auditor sempre deve comunicar à administração da entidade auditada descobertas factuais envolvendo fraude – dependendo das circunstâncias, de forma verbal ou escrita –, tão cedo quanto possível, mesmo que o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis seja irrelevante.

19. Ao determinar o representante apropriado da entidade auditada a quem comunicar ocorrências de erros relevantes ou fraudes, o auditor deve considerar todas as circunstâncias. Com

respeito à fraude, o auditor deve avaliar a probabilidade de envolvimento da alta administração. Na maior parte dos casos que envolvem fraude, seria apropriado comunicar a questão a um nível da estrutura organizacional da entidade acima do nível responsável pelas pessoas que se acredita estejam implicadas. Quando houver dúvida quanto ao envolvimento da alta administração da entidade, antes de qualquer comunicação por escrito o auditor deve avaliar as circunstâncias do fato.

#### **A terceiros**

20. O sigilo profissional normalmente impede o auditor de comunicar fraude e/ou erro a terceiros. Todavia, em certas circunstâncias, quando houver obrigação legal de fazê-lo, ao auditor poderá ser requerida a quebra do sigilo profissional. Aplicam-se, neste caso, o Código de Ética Profissional dos Contabilistas e as Normas Profissionais de Auditor Independente.

#### **A RENÚNCIA AO TRABALHO**

21. O auditor pode concluir que é necessário retirar-se do trabalho quando a entidade não tomar as medidas corretivas relacionadas com fraude, que ele considera necessárias às circunstâncias, mesmo quando a fraude for relevante para as demonstrações contábeis. Entre os fatores passíveis de afetar a conclusão do auditor estão as implicações de envolvimento da alta administração da entidade, o que pode acarretar o abalo na confiabilidade das informações da administração da entidade auditada e o impacto, para o auditor, da continuidade de seu vínculo profissional com a entidade.

### **Resolução CFC nº 830, de 16/12/98.**

#### **PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ESTRUTURA DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES - INTERPRETAÇÃO TÉCNICA**

1. O parecer emitido pelo auditor independente, nesta IT denominado auditor, compõe-se, basicamente, de três parágrafos:

- a) o referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- b) o relativo à extensão dos trabalhos; e
- c) o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis.

2. Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

3. O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

#### **RESPONSABILIDADES**

4. O auditor deve mencionar, no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, evidenciando que:

- a) a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo das demonstrações contábeis, cabendo ao contabilista que as assina a responsabilidade técnica; e
- b) o auditor é responsável pela opinião que expressa sobre as demonstrações contábeis objeto dos seus exames.

5. O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria.

6. O parecer deve, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos; o volume de transações e o sistema contábil e de controle interno da entidade; execução dos procedimentos com base em teses; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

7. O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, da NBC T 11.

#### **DATA E LOCAL DO PARECER**

8. Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada, objetivando informar ao usuário que foi considerado o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre o parecer, de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.

9. Poderão ocorrer situações em que haverá necessidade de menção de mais de uma data ou atualização da data original. Essas situações decorrem de transações e eventos subsequentes à conclusão dos trabalhos, e anteriores à emissão do parecer, considerados relevantes para as

demonstrações contábeis e, conseqüentemente, para a opinião do auditor. Nessas circunstâncias, o auditor poderá optar por uma das duas alternativas:

a) estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou

b) emitir o parecer com data dupla, ou seja, mantendo a data original para as demonstrações contábeis, exceto quanto a um assunto específico, adequadamente divulgado nas notas explicativas. Por exemplo: “13 de fevereiro de 19X0, exceto quanto à Nota Explicativa 21 às demonstrações contábeis, para a qual a data é 31 de março de 19X0”.

10. O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

11. Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

#### **PARECER SEM RESSALVA**

12. O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que:

a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e

b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.

13. O parecer sem ressalva implica afirmação de que, tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis. Nesses casos, não é requerida nenhuma referência no parecer.

14. O modelo do parecer é aquele do item 11.3.2.3 da NBC T 11.

#### **PARECER COM RESSALVA**

15. O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.

16. Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade, em nota explicativa às demonstrações contábeis.

17. O conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva, constante no parecer e nas notas explicativas sobre as demonstrações contábeis, deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações.

#### **PARECER ADVERSO**

18. Quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso. No seu julgamento deve considerar, tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

19. Quando da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever, em um ou mais parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como os seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira, e o resultado do exercício ou período.

20. No parágrafo de opinião, o auditor deve explicitar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo ou parágrafos precedentes, ele é da opinião de que as demonstrações contábeis da entidade não estão adequadamente apresentadas, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1 da NBC T 11.

#### **PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO**

21. O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.

22. Nos casos de limitações significativas, o auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação. Ademais, são requeridas as seguintes alterações no modelo de parecer sem ressalvas:

a) a substituição da sentença “Examinamos...” por “Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis...”;

b) a eliminação da sentença do primeiro parágrafo “Nossa responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis”; e

c) a eliminação do parágrafo de extensão.

23. No parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que os exames não foram suficientes para permitir a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar qualquer desvio relevante que normalmente seria incluído como ressalva no seu parecer e que, portanto, possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

#### **PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, POR INCERTEZAS**

24. Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Novamente, a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas.

#### **CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM RESSALVA**

25. O auditor pode discordar da administração da entidade quanto:

a) às práticas contábeis utilizadas; e

b) à forma de aplicação das práticas contábeis.

#### **DISCORDÂNCIAS RELATIVAS ÀS PRÁTICAS CONTÁBEIS UTILIZADAS**

26. Quando as demonstrações contábeis forem afetadas de maneira relevante pela adoção de prática contábil em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor deve emitir parecer com ressalva ou adverso.

27. Nos seus exames, o auditor pode identificar um ou mais aspectos em que as demonstrações contábeis estão afetadas pela adoção de práticas contábeis inadequadas e que podem representar motivos para ressalva em seu parecer. É de responsabilidade profissional do auditor discutir tais aspectos com a administração da entidade, com a brevidade e a antecedência possíveis, para que ela possa acatar suas sugestões e promover os ajustes contábeis necessários.

28. Essa responsabilidade do auditor decorre do reconhecimento de que, para os usuários, demonstrações contábeis acompanhadas de parecer sem ressalva têm maior utilidade do que aquelas que contenham erros contábeis ou fraudes, mesmo que o parecer que as acompanhe as discrimine e quantifique mediante ressalvas.

29. Os desvios apurados pelo auditor, mas não acatados pela administração, representam divergências para o auditor, o qual deve decidir sobre os efeitos no seu parecer. Essa decisão deve considerar a natureza dos assuntos e sua relevância, e sempre que tiverem, individual ou conjuntamente, efeitos relevantes, o auditor expressará opinião com ressalva ou adversa.

#### **EXEMPLOS DE PARECER COM RESSALVA OU ADVERSO POR PRÁTICAS CONTÁBEIS INADEQUADAS**

##### **Provisão insuficiente para créditos de liquidação duvidosa**

30. Se o auditor constatar que a provisão constituída pela entidade não é suficiente para cobrir as perdas esperadas na cobrança de suas contas a receber, mesmo que elaborada de acordo com a legislação fiscal ou regulamentação específica, deve emitir parecer com ressalva ou, dependendo da relevância, adverso. Um exemplo de redação poderia ser:

(1) Redação normal.

(2) Redação normal.

“(3) A provisão para créditos de liquidação duvidosa, constituída pela entidade em 31 de dezembro de 19X1, é de R\$..... . Todavia, nosso exame indicou que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente R\$..... Consequentemente, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente R\$....., líquidos dos efeitos tributários”.

“(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da insuficiência de provisão para créditos de liquidação duvidosa comentada no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis...”.



31. Se a insuficiência da provisão for de tal magnitude que requeira parecer adverso, o parágrafo de opinião será:

“(4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos da insuficiência da provisão para créditos de liquidação duvidosa, como mencionado no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

#### **Depreciação não contabilizada ou registrada por valores insuficientes**

32. Se a entidade não contabilizou a depreciação em 19X1 ou a registrou por valores insuficientes, cabe ao auditor emitir parecer com ressalva, se os efeitos forem relevantes. Um exemplo de redação poderia ser:

(1) Redação normal.

(2) Redação normal.

“(3) No exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, a entidade deixou de contabilizar a depreciação correspondente à conta de máquinas e equipamentos. Como decorrência desse procedimento, em 31 de dezembro de 19X1 o imobilizado está registrado maior em R\$......, os estoques em processo e acabados estão menores em R\$...... e, por consequência, o patrimônio líquido e o resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 19X1 estão maiores em R\$......, líquidos dos efeitos tributários”.

“(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da não-contabilização de depreciação, descritos no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente,....”.

#### **Entidades de atividade regulamentada ou sujeitas à legislação específica**

33. Há inúmeros setores de atividade que têm legislação, normas ou regulamentos específicos, ditados por órgãos governamentais, que abrangem também critérios contábeis. Algumas dessas entidades prestam serviços públicos, como as de energia elétrica e telefonia, as instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, as empresas de seguros, as empresas de transporte aéreo e outras.

34. Tais entidades têm, como as demais, responsabilidades com seus acionistas, quotistas, debenturistas, instituições financeiras e outros credores, funcionários e público em geral. A prestação de contas a tais usuários é feita, principalmente, por meio de demonstrações contábeis exigidas pela legislação societária ou específica, que devem atender a seus critérios e se elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Além dessa responsabilidade, tais entidades devem reportar-se aos órgãos governamentais reguladores correspondentes.

35. A responsabilidade do auditor está voltada aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações contábeis divulgadas, devendo emitir sua opinião com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Em face da especificidade das operações dessas entidades, as normas e regulamentos emanados dos órgãos reguladores, cujo teor ainda não conste das Normas Brasileiras de Contabilidade e que não conflitem com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, podem ser admitidos pelo auditor na fundamentação de seu parecer.

36. O modelo de parecer também é aplicável a essas entidades regulamentadas. Assim, os desvios dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, originados na legislação ou nas normas regulamentares específicas, devem ser tratados de maneira idêntica à observada nas demais entidades, contendo ressalva ou opinião adversa, sempre que relevante.

#### **DISCORDÂNCIA QUANTO À ADEQUAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES**

**Exemplo de parecer com ressalva – Demonstrações contábeis incompletas – Falta da demonstração das origens e aplicações de recursos**

37. O modelo de parecer abrange todas as demonstrações requeridas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, que representam as informações contábeis mínimas. A falta de uma ou mais dessas demonstrações contábeis requer ressalva no parecer dos auditores. Supondo-se a ausência da demonstração das origens e aplicações de recursos, o parecer dos auditores independentes terá a seguinte forma:

(1) Redação normal, excluída a menção à demonstração das origens e aplicações de recursos.

(2) Redação normal.

“(3) A entidade deixou de apresentar a demonstração de origens e aplicações de recursos para os exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, requerida como parte das informações contábeis mínimas”.

“(4) Em nossa opinião, exceto pela falta de demonstração das origens e aplicações de recursos, que resulta em divulgação incompleta, as demonstrações contábeis...”.

#### **Omissão de informação relevante – Nota explicativa omissa ou falha**

38. Se uma entidade omitir uma nota explicativa, necessária à adequada análise e interpretação das demonstrações contábeis, o auditor deve mencionar o fato em parágrafo intermediário de seu parecer. Por ser informação relevante, o parágrafo de opinião terá ressalva, como segue:

“(4) Em nossa opinião, exceto pela falta das informações mencionadas no parágrafo precedente, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...”.

#### **LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO**

39. Como o auditor somente pode emitir parecer sem ressalva quando seu exame foi realizado de acordo com as normas de auditoria e, portanto, com a aplicação de todos os procedimentos necessários nas circunstâncias, a existência de limitações na extensão de seu trabalho, como as descritas nos itens seguintes, pode obrigá-lo a emitir parecer com ressalva ou com abstenção de opinião.

#### **Limitações impostas pela administração da entidade**

40. A limitação na extensão do trabalho do auditor pode, às vezes, ser imposta pela administração da entidade, mediante situações como:

- a) o não-acompanhamento da contagem física de estoques;
- b) a não-solicitação de confirmação de saldos e/ou informações diretamente com devedores, credores ou outras fontes externas;
- c) demonstrações contábeis de controladas ou coligadas não auditadas, representativas de investimentos relevantes na entidade auditada;
- d) limitação à aplicação de procedimentos usuais de auditoria que se refiram, direta ou indiretamente, a elementos importantes das demonstrações contábeis; e
- e) registros contábeis inadequados.

41. Quando o auditor puder satisfazer-se, no referente às situações citadas, pela aplicação de procedimentos alternativos, não existe limitação significativa na extensão de seu trabalho e, assim, não é necessária menção, em seu parecer, dessa limitação e do uso dos procedimentos alternativos.

#### **Limitações circunstanciais**

42. Uma limitação na extensão do trabalho do auditor pode ser imposta pelas circunstâncias, como a época da sua contratação, que o impossibilite de acompanhar a contagem física dos estoques, ou quando da ocorrência de sinistros. Nessas circunstâncias, o auditor deve tentar utilizar procedimentos alternativos, a fim de obter evidências de auditoria suficientes para emitir seu parecer. Se os procedimentos alternativos não lhe permitirem evidência suficiente, o auditor deve manifestar tal limitação em seu parecer.

#### **Reflexos das limitações no parecer**

43. Quando houver limitação na extensão do trabalho, imposta pela administração da entidade ou pelas circunstâncias, e que determine a emissão de parecer com ressalva, o auditor deve descrever a limitação e mencionar a possibilidade de eventuais ajustes que poderiam ser constatados caso não houvesse a limitação.

44. O auditor deve julgar a importância dos procedimentos de auditoria omitidos, considerando a natureza, a relevância e a abrangência dos efeitos potenciais em relação às demonstrações contábeis. Se os efeitos estiverem relacionados com muitos itens das demonstrações contábeis, é provável que esse impacto seja maior do que quando as limitações se referirem a um item ou a um número limitado de itens. Limitações relativas a um único item e que não representem parcela substancial da posição patrimonial e financeira e/ou do resultado das operações normalmente resultarão em parecer com ressalva, embora também possa sê-lo sem ressalva, se o auditor concluir que o efeito não é relevante. As limitações nos procedimentos aplicáveis a muitos itens e que tenham efeitos potenciais relevantes devem resultar em abstenção de opinião.

#### **Ressalva por limitação sobre item relevante – Estoques**

45. Se, por exemplo, o auditor for contratado após o encerramento do exercício e não conseguir firmar opinião sobre a existência física dos estoques, sendo estes relevantes no conjunto das demonstrações contábeis, mas não a ponto de exigirem abstenção de opinião, um exemplo de redação poderia ser:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as respectivas...”.

“(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...”.

“(3) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmar juízo sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria”.

“(4) Em nossa opinião, exceto pelos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar da aplicação dos procedimentos de auditoria omitidos, mencionados no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...”.

“(5) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas.”

#### **Abstenção de opinião por limitação sobre item extremamente relevante – Estoques**

46. Ainda com base no exemplo do item anterior, mas supondo agora que os estoques tivessem valor muito significativo e com efeitos potenciais relevantes em relação às demonstrações contábeis, não bastará parecer com ressalva, sendo necessária abstenção de opinião.

Neste caso, o parecer poderia ter a seguinte redação:

“(1) Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis da Empresa ABC, relativas ao exercício social findo em 31 de dezembro de 19X1, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração”.

“(2) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos as contagens físicas dos estoques em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmarmos opinião sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria.”

“(3) Devido à relevância dos procedimentos omitidos, conforme mencionado no parágrafo 2º, a extensão do nosso exame não foi suficiente para nos possibilitar expressar, e por isso não expressamos, opinião sobre as demonstrações contábeis da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, referidas no parágrafo 1º.”

#### **DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS**

47. Quando o auditor emite seu parecer sobre demonstrações contábeis do ano corrente e do ano anterior, deve avaliar o impacto, sobre estas últimas, de circunstâncias e eventos de que eventualmente tome conhecimento ao examinar as demonstrações do exercício atual. Dependendo da relevância desse impacto, o auditor deve avaliar a necessidade de emitir parecer, sobre aquelas demonstrações contábeis, diferente do anteriormente emitido.

##### **Primeira auditoria de uma entidade**

48. Nos casos de primeira auditoria de uma entidade que divulgue comparativamente os valores relativos ao exercício anterior, o auditor deve, no parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis examinadas, fazer menção exclusiva ao exercício examinado e destacar, em parágrafo específico, o fato de que as demonstrações contábeis do exercício anterior não foram examinadas por auditores independentes, expressando a abstenção de opinião sobre elas.

49. Para expressar opinião sem ressalva acerca das demonstrações contábeis do exercício atual, são necessários procedimentos de auditoria sobre os saldos de encerramento do exercício anterior quanto às contas de formação histórica e quanto à verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

50. Se tais procedimentos foram efetuados e não evidenciaram nenhuma situação que represente limitação no exame do exercício atual, a redação do parecer pode obedecer ao seguinte modelo:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...”.

“(2) Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...”.

“(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.”

“(4) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas.”

51. Se os procedimentos adicionais sobre os saldos de encerramento não tiverem a extensão necessária que permita ao auditor segurança quanto à não-existência de efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, ele deve decidir a espécie de opinião a ser emitida, em função dos efeitos potenciais e da evidência de que disponha em relação a tais demonstrações contábeis, podendo optar por opinião com ressalva ou até por abstenção de opinião. Nessas circunstâncias, o parecer com ressalva, relativo ao exercício atual, poderia ter a seguinte redação:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...”.

“(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: (a) o planejamento ...”.

“(3) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas. Além disso, os procedimentos adicionais aplicados, decorrentes de primeira auditoria, sobre transações e valores que compõem os saldos em 31 de dezembro de 19X0, não foram suficientes para assegurar que eventuais distorções nos referidos saldos não tenham efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos do exercício findo em 19X1”.

“(4) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, bem como – exceto quanto aos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar do exame das demonstrações contábeis do exercício anterior, conforme comentado no parágrafo 3º - o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade”.

#### **Demonstrações contábeis comparativas quando as do exercício anterior foram examinadas por outros auditores**

52. Quando as demonstrações contábeis são divulgadas de forma comparativa com as do exercício anterior e há mudança de auditores, surge a questão do tratamento dos pareceres relativos aos dois exercícios.

53. A entidade auditada pode optar por publicar o parecer relativo ao atual exercício e também o parecer dos que examinaram o exercício anterior. Nesse caso, o auditor do exercício corrente referir-se-á em seu parecer somente às demonstrações contábeis do exercício que examinou.

54. Todavia, nada impede a divulgação somente do parecer relativo ao último exercício. Neste caso, o auditor deve mencionar nele que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas por outros auditores, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual.

55. Como mencionado no parágrafo 51, para expressar opinião sem ressalva sobre as demonstrações contábeis do exercício atual, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria sobre os saldos existentes no encerramento do exercício anterior, incluindo a verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade. Quando as demonstrações contábeis do ano anterior forem examinadas por outro auditor, parte da evidência necessária sobre aqueles saldos poderá ser obtida mediante a revisão dos seus papéis de trabalho.

56. Nessa circunstância, o parecer, nos parágrafos de identificação e de opinião, referir-se-á somente ao exercício atual e em parágrafo próprio, será mencionado que o exame do exercício anterior foi efetuado por outro auditor. Exemplo:

“(4) As demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X0 foram examinadas por auditores independentes, que emitiram parecer, sem ressalva (ou indicar as correspondentes ressalvas), datado de ..... de ..... de 19X1”.

#### **Reflexos quando houver aceitação do trabalho de outros auditores**

57. Quando o auditor aceita o parecer de outros auditores, por não ter evidências que indiquem restrições aos seus trabalhos e conclusões, deve destacar no seu parecer a divisão de responsabilidades.

58. Assim, por exemplo, quando as demonstrações contábeis de entidades controladas e/ou coligadas, correspondentes a investimentos relevantes, foram auditadas por outro auditor, que tenha emitido parecer sem ressalva sobre elas, a redação do parecer poderá ser a seguinte:

“(1) Examinamos os balanços ... administração. Nossa responsabilidade ... contábeis. As demonstrações contábeis da controlada X S.A, relativas aos exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, foram examinadas por outros auditores independentes, e a nossa opinião, no que diz respeito aos investimentos no valor de R\$....., em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 – R\$.....), e dos resultados decorrentes dessa controlada, no valor de R\$....., em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 – R\$ .....), está baseada no parecer desses auditores.”

(2) Redação normal.

“(3) Em nossa opinião, com base em nossos exames e no parecer de outros auditores independentes, as demonstrações contábeis...”.

59. Entende-se, nesse exemplo, que os dados indispensáveis, referentes aos investimentos na controlada e/ou coligada, estão adequadamente divulgados em notas explicativas.

60. A referência ao parecer dos outros auditores, mesmo sem a indicação do conteúdo de sua opinião, significa que:

“(a) o parecer dos outros auditores não teve ressalvas ou teve ressalvas que não afetam a posição patrimonial e financeira e os resultados da investidora”; e

“(b) não há nenhuma restrição aos seus trabalhos e conclusões”.

61. Quando, todavia, o outro auditor emitiu parecer com ressalva, adverso, ou com abstenção de opinião, o auditor deve analisar se o motivo é de tal relevância que afete o seu próprio parecer, em relação às demonstrações contábeis da investidora. Neste caso, o auditor deve ampliar a referência feita no parágrafo intermediário, indicando a data do parecer, a natureza do problema e seus efeitos nas demonstrações contábeis da investidora.

62. Quando os efeitos não forem relevantes, não é necessário mencioná-los no parecer do auditor da investidora.

#### **Reflexo quando o auditor não puder utilizar o trabalho dos outros auditores**

63. O auditor deve emitir parecer com ressalva ou abstenção de opinião quando concluir, baseado nos procedimentos recomendados, que o trabalho dos outros auditores não pode ser utilizado, e que não pode aplicar procedimentos adicionais suficientes com relação às demonstrações contábeis da controlada e/ou coligada, ou ao item sobre o qual os outros auditores emitiram parecer.

### **RES. CFC Nº. 1.158/09 Aprova a NBC TA 01 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.**

#### **OBJETIVO**

1. A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, adiante denominada de “Revisão pelos Pares”, constitui-se em processo de acompanhamento e controle, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade.

2. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e Firma de Auditoria, daqui em diante denominado “Auditor”, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.

#### **ALCANCE**

3. Esta norma aplica-se, exclusivamente, ao “Auditor” que exerce a atividade de Auditoria Independente com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

#### **ADMINISTRAÇÃO DO PROGRAMA DE REVISÃO**

4. As partes envolvidas no Programa de Revisão Externa de Qualidade são as seguintes:

(a) Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), responsável pela administração do programa;

(b) o Auditor responsável pela realização da revisão individual, adiante denominado “Auditor-revisor”; e

(c) a firma ou o auditor, objeto da revisão, adiante denominados “Auditor-revisado”.

5. O Auditor deve submeter-se à Revisão Externa de Qualidade, no mínimo uma vez, a cada ciclo de quatro anos, considerando:

(a) anualmente, no mês de janeiro, devem ser selecionados por critério definido pelo CRE quais auditores deverão submeter-se à revisão no ano, sendo, obrigatoriamente, incluídos aqueles que obtiveram seu cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no ano anterior;

(b) considerando problemas específicos relatados pelo auditor-revisor na última revisão, o CRE pode decidir por determinar períodos menores para a revisão seguinte da revisada.

6. O Auditor que tiver, na revisão anterior, relatórios emitidos pelo auditor-revisor com opinião adversa ou abstenção de opinião deve submeter-se a nova revisão no ano subsequente.

7. O auditor-revisado cujo relatório não tiver sido aprovado pelo CRE no ano de sua revisão, por não atendimento aos prazos estabelecidos ou por outras razões comunicadas pelo CRE, devem submeter-se à nova revisão no ano subsequente.

8. O CRE é integrado por 4 (quatro) representantes do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e por 4 (quatro) representantes do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, indicados pelas respectivas entidades, segundo suas disposições estatutárias. As atividades de suporte são de responsabilidade de ambas as entidades. Os representantes devem ser, em todos os casos, contadores no exercício da auditoria independente devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). O prazo de nomeação é de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução.

9. Cabe ao CRE:

(a) identificar os auditores a serem revisados a cada ano, considerando o estabelecido no item 5;

(b) emitir e atualizar, anualmente, guias de orientação, instruções e questionários detalhados que servirão de roteiro mínimo para orientação na tarefa de revisão pelos pares;

(c) dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não-previstas;

(d) revisar os relatórios de revisão recebidos do auditor-revisor e os planos de ação corretivos recebidos do auditor-revisado;

(e) aprovar, em forma final, os relatórios e os planos de ação;

(f) emitir relatório sumário anual;

(g) comunicar ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) situações que sugerem necessidade de diligências sobre os revisados e revisores;

(h) revisar, se necessário, e submeter ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, até 31 de dezembro de cada ano, os critérios, as normas e as condições para que os auditores independentes, pessoas jurídicas e pessoas físicas, possam atuar como auditor-revisor; e

(i) emitir todos os expedientes e as comunicações dirigidos aos auditores, ao CFC, IBRACON e CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

10. O CRE deverá estabelecer controles para administrar o Programa, de forma a garantir que as revisões sejam realizadas nos prazos previstos nesta norma, comunicando ao Conselho Federal de Contabilidade e à Comissão de Valores Mobiliários o nome dos auditores que não cumprirem os prazos estabelecidos para as providências cabíveis.

11. A cada ano, o CRE deve revisar e divulgar as instruções, incluindo o questionário-base, destinado ao auditor-revisor, para a sua aplicação anual. A atualização deve contemplar eventuais mudanças nas normas profissionais e reguladoras que se apliquem à profissão no Brasil.

12. As decisões do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) devem constar em ata, que será encaminhada ao Vice-presidente Técnico, que a submeterá a Câmara Técnica para aprovação e, posteriormente, ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, visando à sua homologação.

### **RELATÓRIO DE REVISÃO**

13. Terminada cada revisão, o auditor-revisor deve emitir relatório com suas conclusões e carta de recomendações, quando for o caso, que devem ser encaminhados juntamente com cópia do questionário-base ao CRE, que pode requerer esclarecimentos tanto do auditor-revisor como do auditor-revisado.

14. Após aprovado o relatório do auditor-revisor, este deve encaminhar cópia do mesmo relatório ao auditor-revisado, que, por sua vez, encaminhará plano de ação respondendo aos aspectos identificados no relatório e na carta de recomendações. Dependendo da natureza desses aspectos, o CRE pode requerer reunião com o auditor-revisado para assegurar o adequado entendimento das ações planejadas.

15. Como resultado das análises dos documentos encaminhados pelo auditor-revisor e das reuniões ou dos esclarecimentos, quando for o caso, o CRE deve aprovar, ou não, o relatório da revisão.

16. Anualmente, o CRE elaborará, a partir dos relatórios analisados no ano, relatório destinado à presidência de cada entidade profissional e de cada órgão regulador que requeira Programa de Revisão Externa de Qualidade. O relatório constituirá um resumo dos resultados das revisões realizadas no ano e das ações planejadas, e será confidencial, sendo permitida a identificação e o nome do auditor-revisado, do auditor ou equipe revisora ou da entidade cujo trabalho foi incluído na revisão. Aspectos relevantes levantados pelas presidências e/ou órgãos reguladores, encaminhados ao CRE, serão comunicados ao auditor-revisado e auditor-revisor.

17. Os Relatórios de Revisão Externa de Qualidade devem ser disponibilizados ao mercado por meios estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, por proposta do CRE.

## **CARACTERÍSTICAS DO PROGRAMA**

### **Confidencialidade**

18. Adotam-se, para este Programa, as mesmas normas sobre confidencialidade, aplicáveis a qualquer trabalho de auditoria independente, conforme definido pelo CFC. Neste contexto, os membros do CRE, do CFC e das demais equipes revisoras ficam impedidos de divulgar qualquer informação obtida durante a participação no Programa de Revisão, em qualquer fase do trabalho ou posterior ao seu término, considerando os itens 16 e 17.

19. Nos casos dos clientes selecionados para a revisão, o auditor-revisado deve obter, caso ainda não a possua, aprovação de cada uma das entidades selecionadas para que os trabalhos possam ser, efetivamente, revisados. O auditor-revisor deve enviar confirmação de confidencialidade às entidades selecionadas.

### **Independência**

20. O auditor-revisor e os membros da equipe revisora devem ser independentes do auditor-revisado, de acordo com as definições previstas nas normas profissionais e, se aplicáveis, nas normas de órgãos reguladores.

21. O auditor-revisor e os seus membros podem possuir investimentos ou grau de parentesco com executivos em posições-chave nos clientes do auditor-revisado. Porém, os membros da equipe revisora não podem revisar os trabalhos realizados em entidades nas quais possuam tais relacionamentos.

22. Ficam proibidas as revisões recíprocas entre auditores independentes (pessoas físicas e jurídicas). Consideram-se revisões recíprocas as situações em que o auditor-revisor teve sua última revisão realizada pelo atual auditor-revisado, não importando o intervalo de tempo entre as revisões. Eventuais exceções devem ser submetidas à aprovação do CRE.

### **Conflito de interesse**

23. Nem o auditor-revisor nem os membros da equipe revisora ou os profissionais envolvidos na administração do Programa de Revisão pelos Pares podem ter qualquer conflito de interesses com relação ao auditor-revisado e aos clientes selecionados para a revisão.

### **Competência**

24. Para atuar como auditor-revisor, a pessoa física ou jurídica deve observar:

(a) a equipe revisora deve possuir estrutura de recursos humanos e técnicos compatível com a revisão a ser realizada. A compatibilidade refere-se, principalmente, à experiência dos revisores em trabalhos de auditoria de similar complexidade;

(b) o auditor-revisor pessoa física e os membros da equipe revisora pessoa jurídica devem atender as condições fixadas no Programa de Educação Profissional Continuada estabelecido pela NBC P 4, aprovada pelo CFC;

(c) o auditor independente pessoa física e os profissionais responsáveis técnicos da firma de auditoria independente, encarregados da revisão, devem estar devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI);

(d) estar devidamente registrados no Cadastro de Auditores Independentes da Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

(e) caso o auditor-revisado tenha sua lista de clientes, entidades regulamentadas pelo Banco Central do Brasil (BCB) e pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), os membros da equipe revisora devem estar registrados no CNAI, com habilitação para auditar as respectivas entidades;

25. O Auditor Independente pessoa jurídica ou física revisado não pode atuar como revisor nas seguintes situações:

(a) em que o cadastro tenha sido suspenso ou cancelado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou que estejam desautorizados de atuar como auditores independentes por organismos oficiais controladores e reguladores de mercado;

(b) quando o último Relatório de Revisão tiver sido emitido com “Opinião Adversa” ou “Abstenção de Opinião” ou não tiver sido aprovado pelo CRE;

(c) quando não tiver cumprido os prazos determinados pelo CRE na revisão anterior;

(d) em que não tenha sido submetido, anteriormente, à Revisão Externa de Qualidade;

(e) quando, na opinião do CRE, a ressalva contida no último Relatório de Revisão seja de natureza grave, devendo o auditor-revisado ser informado, previamente, desta condição; e,

(f) quando, por decisão fundamentada do CRE, o auditor-revisor não for aceito, deve ele ser informado previamente desta condição.

### **Organização do trabalho de revisão**

26. A seleção do auditor-revisor cabe ao auditor a ser revisado, tanto no caso de auditor pessoa física quanto de firma de auditoria.

27. A equipe revisora deve ser formada por uma ou mais pessoas, dependendo do porte e da especialização do auditor a ser revisado.

28. O membro que atuar na condição de líder da equipe revisora terá as seguintes responsabilidades:

- (a) a organização, o planejamento e a condução da revisão;
- (b) a supervisão do trabalho desenvolvido pelos membros da equipe;
- (c) a comunicação e a discussão dos resultados da revisão à administração do auditor-revisado;
- (d) a preparação do respectivo relatório de revisão e a carta de recomendação, quando for o caso; e
- (e) a apresentação do relatório, da carta de recomendação e da cópia do questionário ao CRE, e, quando requerido, dar os esclarecimentos ou participar de reunião com o CRE.

## **REALIZAÇÃO DA REVISÃO PELOS PARES**

### **Objetivo**

29. A revisão deve ser organizada para permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre se durante o período coberto pela revisão:

- (a) o sistema de controle de qualidade, incluindo a estrutura organizacional e a metodologia de auditoria, estabelecido pelo auditor-revisado para os trabalhos de auditoria atende às normas profissionais estabelecidas, independentemente de o auditor-revisado ter realizado trabalho com emissão de parecer de auditoria no período sob revisão; e
- (b) os procedimentos de controle de qualidade definidos foram, efetivamente, adotados na realização dos trabalhos pelo auditor-revisado.

30. Para cada auditor-revisado, a equipe revisora deve concluir sobre a existência de assuntos que mereçam atenção quando houver evidência de que o revisado não cumpriu com as políticas e os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos, emitindo carta de recomendações circunstanciada.

### **Procedimentos**

31. A revisão deve abranger, exclusivamente, aspectos de atendimento às normas profissionais, sem a inclusão de quaisquer questões relativas a negócios entre o auditor-revisado e os seus clientes.

32. O processo da Revisão Externa de Qualidade deve ser desenvolvido conforme procedimentos a serem detalhados pelo CRE, que devem considerar o seguinte:

- (a) obtenção, análise e avaliação das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade estabelecidas pelo auditor-revisado independentemente da realização de trabalhos, com emissão de Parecer de auditoria no período sob revisão;
- (b) análise da adequação da informação recebida nas entrevistas com pessoas de níveis hierárquicos e experiência adequada do auditor-revisado;
- (c) confirmação da estrutura de controle interno mediante confronto com os papéis de trabalho, para uma amostra de trabalhos;
- (d) discussão com o auditor-revisado sobre os aspectos identificados, apresentação das eventuais falhas e respectivas recomendações;
- (e) elaboração do relatório de revisão de qualidade e carta de recomendações, quando for o caso; e
- (f) preparação da documentação de discussões com os revisados.

33. A equipe revisora deve adotar procedimentos de auditoria, tais como verificação de documentação e indagação às pessoas envolvidas na administração, a fim de confirmar se as normas de controle de qualidade definidas foram, efetivamente, aplicadas. Naqueles aspectos em que, necessariamente, se requeira a revisão de papéis de trabalho, a equipe deve selecionar uma amostra limitada de clientes, concentrando suas atividades nos aspectos que necessitem avaliação, devendo, na amostra, ser incluídos trabalhos realizados em empresas de capital aberto, mercado financeiro, fundos de aposentadoria e pensões e securitário, quando as revisadas tiverem entre seus clientes tais tipos de entidades.

34. Na hipótese de o auditor-revisado não concordar com a seleção de determinado cliente para revisão, por motivos justificáveis, tais como a existência de litígio ou investigação, ou pela negativa do cliente em autorizar a revisão dos papéis de trabalho, a equipe revisora deve avaliar e documentar as razões para essa exclusão. Caso não concorde com a restrição, deve avaliar o efeito dessa situação no contexto do trabalho e do relatório a ser emitido.

35. Nos casos de auditores a serem revisados e que possuam mais de um escritório, requer-se a aplicação de julgamento profissional para avaliar a necessidade de revisão de mais de uma seleção dos escritórios a serem objeto da revisão. Podem ser requeridas visitas a alguns desses escritórios para obtenção de evidências que permitam concluir que as políticas e os procedimentos de controle de qualidade são, adequadamente, divulgados e estendidos para o conjunto.

## **RELATÓRIO DA REVISÃO PELOS PARES**

### **Conteúdo e prazo**

36. O relatório do auditor-revisor deve incluir os seguintes elementos:

- (a) escopo da revisão e eventuais limitações;
- (b) se está sendo emitida carta de recomendação;



- (c) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas;
- (d) conclusão sobre se essas políticas e procedimentos de controle de qualidade atendem às normas aplicáveis e se elas foram observadas no período sob revisão.

37. A emissão do relatório deve ocorrer no prazo máximo de 45 (quarenta e cinco) dias após a finalização da revisão em campo, e sua data será a do encerramento da revisão, não podendo esse prazo ultrapassar aos estabelecidos pelo CRE, para que o auditor-revisor envie o relatório e demais documentos para análise.

38. Aplica-se aos trabalhos de revisão externa de qualidade o mesmo entendimento do disposto no item 11.2.5.3 da NBC T 11 no que diz respeito à emissão de Carta de Recomendações com sugestões objetivas para o aprimoramento do sistema de controle interno de qualidade, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

#### **Tipos de relatório**

39. O relatório emitido pode ser de quatro tipos:

(a) sem ressalvas, com emissão de carta de recomendações, quando o auditor-revisor concluir, positivamente, sobre os trabalhos realizados. A falta de emissão de carta de recomendações deve ser justificada pelo auditor-revisor em sua carta de encaminhamento do Relatório de Revisão ao CRE;

(b) com ressalvas, quando:

(i) o auditor-revisor encontrar falhas relevantes que, porém, não requeiram a emissão de opinião adversa. Neste caso, é obrigatória a emissão de carta de recomendações; ou,

(ii) for imposta alguma limitação no escopo da revisão que impeça o auditor-revisor de aplicar um ou mais procedimentos requeridos. Neste caso, a emissão de carta de recomendações pode não ser requerida, dependendo das causas das limitações no escopo da revisão;

(c) com conclusão adversa com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando a magnitude das falhas identificadas for tão relevante que evidencie que as políticas e os procedimentos de qualidade não estão de acordo com as normas profissionais; e

(d) com abstenção de conclusão com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando as limitações impostas ao trabalho forem tão relevantes que o auditor-revisor não tenha condições de concluir sobre a revisão.

40. As falhas encontradas nos trabalhos selecionados não implicam emissão de relatório com ressalvas ou adverso, sempre que, a julgamento do auditor-revisor, forem consideradas como isoladas e irrelevantes. A equipe revisora deve avaliar o padrão e o efeito das falhas identificadas, bem como sua implicação no sistema de controle de qualidade da firma, diferenciando os erros no desenho do sistema de controle de qualidade, dos erros na aplicação das políticas e dos procedimentos definidos.

41. As conclusões constantes no relatório emitido dependem, sempre, do exercício de julgamento profissional do auditor-revisor. Este deve incluir no relatório parágrafos explicativos, sempre que tal seja necessário ao entendimento das políticas e procedimentos adotados, bem como das suas aplicações.

42. O auditor-revisado deve apresentar seu comentário sobre os aspectos reportados no relatório de revisão e na carta de recomendação e elaborar, obrigatoriamente, um plano de ação para responder às recomendações formuladas no prazo de até 30 (trinta) dias do recebimento do relatório do auditor-revisor.

#### **REVISÃO E SEUS PRAZOS**

43. Cabe ao CRE estabelecer os auditores que devem ser revisados, bem como estabelecer o cronograma para entrega ao CRE dos relatórios de revisão e dos demais documentos, bem como emitir as guias de orientação com antecedência mínima de 180 (cento e oitenta) dias do prazo para entrega dos relatórios e dos demais documentos.

44. O CRE deve encaminhar até 31 de janeiro de cada ano, expediente para os auditores independentes selecionados pelo CRE para se submeterem ao Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, com os prazos para indicação do auditor-revisor e da entrega do Relatório de Revisão.

45. O auditor-revisado que não contratar auditor-revisor para efetuar os trabalhos de revisão externa de qualidade ou que dê causa para que o relatório de revisão seja entregue após 30 (trinta) dias da data estabelecida, fica automaticamente indicado para a revisão no ano subsequente.

46. Os ofícios emitidos pelo CRE ao auditor-revisor, originados da análise dos relatórios de revisão devem ser respondidos ao CRE no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir do primeiro dia útil após a data de recebimento do aviso de recebimento (AR).

47. O auditor-revisor que não cumprir os prazos determinados no item 46 está automaticamente impedido de efetuar revisão no ano subsequente.

48. O relatório sumário anual será disponibilizado pelo CRE para o CFC, CVM e IBRACON e, quando solicitado, para os demais organismos oficiais controladores e reguladores de mercado.

#### **RECURSO**

49. Das decisões do CRE, cabe interposição de recurso ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina do Conselho Federal de Contabilidade no prazo de 15 (quinze) dias após a notificação do CRE.

#### **PENALIDADES**

50. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

### **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.160/09**

#### **Aprova a NBC TO 01 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão**

##### **PARTE A - NORMA DE ASSEGURAÇÃO**

###### **Introdução**

1. O objetivo desta Norma é estabelecer princípios básicos e procedimentos essenciais, além de fornecer orientação aos auditores independentes, para a realização de trabalhos de asseguração (também conhecidos pelos profissionais da área como trabalhos de “Assurance”) que não sejam de auditoria ou revisão de informações financeiras históricas, que estão sujeitos a normas específicas.

2. Esta Norma utiliza os termos “trabalho de Asseguração Razoável” e “trabalho de Asseguração Limitada” para diferenciar dois tipos de trabalho de asseguração que o auditor independente pode realizar. O objetivo de trabalho de Asseguração Razoável é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, para que possa servir de base para que o auditor independente emita sua conclusão na forma positiva. O objetivo de trabalho de Asseguração Limitada é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitável nas circunstâncias, porém em um nível maior de risco do que em trabalho de Asseguração Razoável, para dar suporte à conclusão do auditor independente na forma negativa, ou seja, o auditor independente conclui que não tem conhecimento de nenhuma modificação relevante que deva ser feita nas informações sujeitas à Asseguração Limitada.

Circunstâncias do trabalho incluem os termos do trabalho, inclusive se ele se refere a trabalho de Asseguração Razoável ou Limitada, as características do objeto, os critérios a utilizar, as necessidades dos usuários previstos, as características relevantes e o ambiente da parte responsável, além de outras questões como eventos, operações, condições e práticas, que podem ter efeito significativo sobre o trabalho.

O tipo de segurança, as circunstâncias em geral, principalmente a natureza do trabalho, é que determinam o grau dos diferentes riscos que o auditor independente deve considerar:

(a)risco de que o objeto esteja substancialmente errado em razão de riscos inerentes às circunstâncias do trabalho ou de riscos de controles;

(b)risco de que o auditor independente não detecte erro relevante que possa existir.

###### **Relação com outras normas**

3. O auditor independente deve seguir o disposto nesta Norma, além de outras normas pertinentes, conforme aplicável, durante a realização de trabalho de asseguração, que não se constitua em auditoria nem em revisão limitada de informações financeiras históricas de que tratam as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

###### **Requisito ético**

4. O auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e as normas de independência profissional aplicáveis para trabalhos de asseguração, descritas na Parte B desta Norma.

5. Esses normativos estabelecem as condições e os procedimentos para o cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos executados pelos auditores independentes, os quais devem ser cumpridos por todos os membros da equipe de trabalho.

###### **Controle de qualidade**

6. De acordo com a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade, o auditor independente deve estabelecer procedimentos e critérios relativos à supervisão e ao controle de qualidade, com ênfase no controle interno. Assim, deve implantar formalmente e manter documentados regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade que garantam a qualidade dos serviços executados.

Entre os elementos de controle de qualidade, incluem-se: (i) a avaliação permanente da carteira de clientes; (ii) a avaliação quanto à capacidade de atendimento do cliente em face da estrutura existente; o grau de independência; as habilidades, a competência e a supervisão dos trabalhos pela

equipe técnica designada; (iii) programa de controle de qualidade periódico de serviços executados; e (iv) política de execução dos trabalhos, incluindo-se documentação, designação de recursos humanos, supervisão e revisão.

#### Aceitação e continuação do trabalho

7. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguarção se o seu objeto, avaliado conforme item 18, for de responsabilidade de uma parte que não sejam os usuários previstos nem o auditor independente. Usuários previstos são: pessoa, pessoas ou grupo para quem o auditor independente submeterá o seu relatório de asseguarção. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não o único. Se a parte responsável for o único usuário previsto não se aplica esta norma e sim a norma sobre procedimentos previamente acordados. O reconhecimento pela parte responsável do objeto da asseguarção serve de comprovação de que existe relacionamento adequado e estabelece a base de entendimento comum da responsabilidade de cada uma das partes. A forma mais adequada para documentar o entendimento da parte responsável é providenciar termo de responsabilidade formal. Na falta desse termo, o auditor independente deve avaliar:

(a) se é adequado aceitar o trabalho. Essa aceitação pode ser adequada quando, por exemplo, outras fontes, como legislação ou contrato, indicam a responsabilidade;

(b) caso o trabalho seja aceito, essas circunstâncias devem ser divulgadas no relatório de asseguarção.

8. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguarção se, com base em conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, nada indique ao auditor que não se possa cumprir com as exigências do Código de Ética ou das normas aplicáveis e, adicionalmente, esse trabalho contiver as seguintes características:

(a) o objeto é apropriado;

(b) os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos;

(c) o auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que respaldarão sua conclusão;

(d) a conclusão do auditor independente, quer seja em forma de “Asseguarção Razoável” ou “Asseguarção Limitada”, puder estar contida em relatório escrito;

(e) o auditor independente se satisfaz que há um propósito racional para o trabalho. Se houver uma limitação relevante na extensão de seu trabalho, provavelmente o trabalho não terá um propósito racional. O auditor independente pode considerar, também, que o contratante tem a intenção de associar o nome do auditor ao objeto de maneira não apropriada.

Além disso, se a parte contratante (a “contratante”) não for a responsável pelo objeto, o auditor independente deve considerar as consequências de possíveis limitações no acesso a registros, à documentação e outras informações de que possa necessitar para concluir o seu trabalho.

9. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguarção se tiver certeza que as pessoas que realizarão o trabalho possuem, em seu conjunto, as competências profissionais necessárias. O auditor independente pode ser solicitado a realizar trabalhos de asseguarção para uma ampla variedade de objetos. Alguns desses objetos podem exigir habilidades e conhecimentos especializados, além daqueles que normalmente o auditor independente possui (ver itens 26 a 32).

#### Acordo sobre termos do trabalho

10. O auditor independente deve acordar os termos do trabalho com o contratante. Para evitar mal-entendidos, os termos acordados devem ser formalizados em carta de contratação ou qualquer outro tipo apropriado de contrato, conforme determinado em resolução própria emitida pelo CFC. Se o contratante não for a parte responsável pelo objeto, a natureza e o conteúdo da carta de contratação ou do contrato podem variar. A existência de determinação legal pode satisfazer o requerimento sobre a aceitação dos termos do trabalho. Mesmo nessas situações, a carta de contratação pode ser útil tanto para o auditor independente como para o contratante.

11. O auditor independente deve avaliar a adequação de pedido, feito antes da conclusão de trabalho de asseguarção, para alterá-lo para um tipo que não seja de asseguarção ou, ainda, para alterar trabalho de Asseguarção Razoável para de Asseguarção Limitada, e só deve concordar com a alteração se houver justificativa razoável. Qualquer alteração das circunstâncias afetando as exigências dos usuários previstos ou mal-entendido em relação à natureza do trabalho costuma servir de justificativa para o pedido de alteração do trabalho. Se essa alteração ocorrer, o auditor independente não deve descartar as evidências obtidas antes da alteração.

#### Planejamento e execução do trabalho

12. O auditor independente deve planejar o trabalho para que seja executado com eficácia. O planejamento inclui o desenvolvimento de estratégia global para o alcance, a ênfase, a época e a condução do trabalho, além de plano de trabalho, incluindo a abordagem detalhada da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências que serão realizados, além das

razões para a sua seleção. Um planejamento adequado ajuda a dedicar atenção apropriada a áreas importantes do trabalho, identificar tempestivamente eventuais problemas e organizar e gerenciar o trabalho de forma adequada, para que seja realizado eficaz e eficientemente. Planejar adequadamente também auxilia o auditor independente a distribuir, de forma apropriada, tarefas entre membros da equipe de trabalho, além de facilitar a orientação, a supervisão e a revisão do trabalho. Adicionalmente, se for o caso, ajuda na coordenação dos trabalhos realizados por outros auditores independentes e especialistas. A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme as circunstâncias, como, por exemplo, o tamanho e a complexidade da entidade, bem como a experiência anterior do auditor independente com esta. Exemplos dos principais aspectos a considerar, incluem-se:

- (a) termos do trabalho;
- (b) características do objeto e critérios identificados;
- (c) processo de trabalho e possíveis fontes de evidência;
- (d) entendimento do auditor independente sobre a entidade e seu ambiente, inclusive os riscos das informações sobre o objeto estarem significativamente incorretas;
- (e) identificação dos usuários previstos e suas necessidades, além da avaliação da relevância e dos componentes do risco do trabalho de asseguarção;
- (f) pessoal e especialização requeridos, inclusive a natureza e a extensão do envolvimento de especialistas.

13. O planejamento não é uma fase isolada, constituindo um processo contínuo e interativo, desenvolvido ao longo do trabalho, posto que o auditor independente pode eventualmente ter de alterar a estratégia global e o plano de trabalho, em razão de imprevistos, alterações de condições ou evidências obtidas por meio de procedimentos de obtenção de evidência, e, conseqüentemente, a natureza, a época e a extensão planejadas dos procedimentos restantes.

14. O auditor independente deve planejar e realizar o trabalho com ceticismo profissional, reconhecendo, dessa forma, que podem existir circunstâncias que façam com que as informações sobre o objeto estejam significativamente incorretas. Essa atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente realiza uma avaliação crítica e questionadora da validade da evidência obtida e fica alerta em relação às evidências que contradizem ou colocam em questão a confiabilidade dos documentos ou das declarações feitas pela parte responsável pelo objeto.

15. O auditor independente deve obter entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho, suficiente para identificar e avaliar os riscos das informações sobre esse objeto estarem significativamente incorretas, e suficiente para definir e executar procedimentos adicionais de obtenção de evidências.

16. A obtenção do entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho é parte fundamental do planejamento e da realização de trabalho de asseguarção. Esse entendimento fornece ao auditor independente parâmetro para o exercício do seu julgamento profissional ao longo dos trabalhos, por exemplo, quando:

- (a) são consideradas as características do objeto;
- (b) é avaliada a adequação dos critérios;
- (c) são identificados os aspectos em que uma consideração especial pode ser necessária, por exemplo, fatores indicativos de fraude e da necessidade de habilidades especializadas ou do trabalho de especialista;
- (d) são definidos e continuamente avaliados a adequação de níveis quantitativos de relevância (se for o caso) e os fatores qualitativos desta;
- (e) são desenvolvidas as expectativas a serem utilizadas na aplicação de procedimentos de revisão analítica;
- (f) são definidos e executados procedimentos adicionais de obtenção de evidências, para reduzir o risco de asseguarção a um nível adequado;
- (g) são avaliadas as evidências, inclusive da razoabilidade das declarações orais e escritas obtidas da parte responsável pelo objeto.

17. O auditor independente usa seu julgamento profissional para determinar a extensão do entendimento necessário sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho e, ainda, considera se esse entendimento é suficiente para avaliar os riscos de que as informações sobre o objeto possam estar significativamente incorretas. Normalmente o auditor independente tem entendimento menos profundo que o da parte responsável pelo objeto.

Avaliação da adequação do objeto

18. O auditor independente deve avaliar a adequação do objeto. Um objeto adequado tem as seguintes características:

- (a) é identificável e passível de avaliação ou mensuração uniforme baseada em critérios identificados;

(b) as informações sobre esse objeto podem ser submetidas aos procedimentos que proporcionem evidência suficiente e que permitam conclusão apropriada, quer se trate de Asseguração Razoável ou de Asseguração Limitada.

O auditor independente também deve identificar as características do objeto que são particularmente relevantes para os usuários previstos e que devem, ainda, estar descritas no relatório de asseguração. Conforme indicado no item 8, o auditor independente não pode aceitar trabalho de asseguração a menos que seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indique que o objeto é apropriado. Entretanto, caso o auditor independente, após a aceitação do trabalho, chegue à conclusão de que o objeto não é apropriado, ele deve emitir uma conclusão com ressalvas ou adversa ou deve se abster de apresentar uma conclusão. Em alguns casos, ele avalia se deve retirar-se do trabalho.

Avaliação da adequação dos critérios

19. O auditor independente deve avaliar a adequação dos critérios de avaliação ou de mensuração do objeto. Critérios adequados têm as seguintes características:

(a) Relevância – critérios relevantes contribuem para a tomada de decisão pelos usuários previstos;

(b) Integridade – critérios são suficientemente completos quando os fatores relevantes, que podem influenciar nas conclusões no contexto do trabalho, não foram omitidos. Critérios completos incluem, quando relevantes, pontos de referência (benchmarks) para divulgação e apresentação;

(c) Confiabilidade – critérios confiáveis permitem avaliação ou mensuração razoavelmente uniformes do objeto que inclui, quando relevante, a apresentação e a divulgação, de acordo com a prática de mercado reconhecida em situações similares;

(d) Neutralidade – critérios neutros contribuem para conclusões sem vícios;

(e) Entendimento – critérios compreensíveis possibilitam conclusões claras e completas e sem risco de interpretações significativamente diferentes.

Conforme mencionado no item 8, o auditor independente só deve aceitar trabalho de asseguração se o seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indicar que os critérios a serem utilizados são adequados. Após a aceitação do trabalho, no entanto, caso o auditor independente conclua que os critérios não são adequados, ele deve proceder como indicado no item 18.

20. Os critérios, aos quais se refere o item anterior, podem ser estabelecidos ou desenvolvidos especificamente. Normalmente, os critérios estabelecidos são adequados quando são relevantes para as necessidades dos usuários previstos. Quando existirem critérios estabelecidos para determinado objeto, usuários específicos podem combinar outros critérios para suas finalidades específicas. Por exemplo, diferentes parâmetros podem ser utilizados como critérios estabelecidos na avaliação da eficácia dos controles internos. Contudo, usuários específicos podem desenvolver um conjunto de critérios mais detalhado, que atendam às suas necessidades específicas. Nesses casos, o relatório de asseguração deve:

(a) destacar, sempre que relevante para as circunstâncias do trabalho, que os critérios não são baseados em leis ou normas nem foram emitidos por órgãos especializados; e

(b) declarar que o relatório destina-se para o uso de usuários específicos e atende a seus propósitos.

21. Para alguns objetos, é provável que não existam critérios estabelecidos. Nesses casos, são desenvolvidos critérios específicos. O auditor independente deve avaliar se esses critérios desenvolvidos podem gerar relatório de asseguração suscetível de induzir os usuários previstos a erro. O auditor independente deve obter dos usuários previstos ou do contratante confirmação de que esses critérios são adequados para os propósitos dos usuários previstos. O auditor independente deve considerar como a falta dessa confirmação pode afetar o que deve ser feito para avaliar a adequação dos critérios identificados, e a informação fornecida sobre os critérios no relatório de asseguração.

Relevância e risco do trabalho de asseguração

22. O auditor independente deve considerar a relevância e o risco do trabalho de asseguração no planejamento e execução de seu trabalho.

23. O auditor independente considera a relevância ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências, e ao avaliar se as informações sobre o objeto não contêm imprecisões. A consideração da relevância exige que o auditor independente compreenda e avalie quais fatores podem influenciar as decisões dos usuários previstos. Por exemplo, quando os critérios identificados permitem diferentes apresentações das informações sobre o objeto, o auditor independente avalia como a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos usuários previstos. A relevância é considerada em termos de fatores quantitativos e qualitativos, tais como a magnitude, a natureza e a extensão do efeito desses fatores sobre a avaliação ou a mensuração do objeto e os interesses dos usuários previstos. A avaliação da relevância e da importância relativa de

fatores quantitativos e qualitativos em determinado trabalho são assuntos de julgamento do auditor independente.

24. O auditor independente deve reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível aceitável baixo nas circunstâncias do trabalho. Em trabalhos de Asseguarção Razoável, o auditor independente reduz o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, para obter segurança razoável que possa servir de base para sua conclusão na forma positiva. O nível de risco do trabalho de asseguarção é maior em trabalho de Asseguarção Limitada que em trabalho de Asseguarção Razoável devido à diferença na natureza, época ou extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Entretanto, em trabalho de Asseguarção Limitada, a combinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências é suficiente, pelo menos, para que o auditor independente possa obter um nível significativo de segurança para dar suporte à conclusão na forma negativa. Para ser significativo, o nível de segurança obtido deve transmitir aos usuários previstos confiança nas informações sobre o objeto claramente relevante.

25. Em geral, o risco do trabalho de asseguarção inclui o risco inerente, o de controle e o de detecção. O grau de consideração que o auditor independente atribui a cada um desses elementos é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular a natureza do objeto e o tipo de trabalho que está sendo realizado: de Asseguarção Razoável ou Limitada.

Utilização de serviço de especialista

26. Quando se recorre ao trabalho de especialista para a obtenção e avaliação de evidências, o auditor independente e o especialista devem possuir, em conjunto, habilidade e conhecimento adequados em relação ao objeto e aos critérios, para que o auditor independente possa determinar que foram obtidas evidências adequadas e suficientes.

27. O objeto e os critérios de alguns trabalhos de asseguarção podem incluir aspectos que exigem conhecimento e habilidades especializados na obtenção e na avaliação de evidências. Nesses casos, o auditor independente pode usar o trabalho de pessoas de outras áreas profissionais, chamados especialistas, que possuam o conhecimento e as habilidades necessários. A presente Norma não fornece orientação relativamente à utilização dos serviços de especialista em trabalhos nos quais houver mútua responsabilidade do auditor independente e do especialista.

28. Zelo profissional é uma qualidade exigida de todas as pessoas, inclusive dos especialistas, envolvidas em trabalho de asseguarção, às quais são atribuídas diferentes responsabilidades. O nível de competência necessário para a realização desses trabalhos varia de acordo com a natureza de suas responsabilidades. Apesar de não se exigir dos especialistas a mesma competência a desempenhar todos os aspectos de trabalho de asseguarção que o auditor independente possui, este deve assegurar-se de que eles disponham de entendimento suficiente das normas aplicáveis para que possam relacionar os serviços que lhes foram confiados ao objetivo de asseguarção.

29. O auditor independente deve adotar procedimentos de controle de qualidade que consideram a responsabilidade de cada indivíduo envolvido no trabalho de asseguarção, inclusive os serviços de quaisquer especialistas que não sejam contadores, para assegurar a conformidade com a presente Norma e outras normas relevantes no contexto das suas responsabilidades.

30. O auditor independente deve envolver-se no trabalho e compreender o serviço para o qual o especialista é utilizado na extensão que lhe permita aceitar a responsabilidade pela conclusão em relação às informações sobre o objeto. O auditor independente avalia até que ponto os serviços de especialista devem ser utilizados para formar a sua própria conclusão.

31. Do auditor independente não é esperado que possua o mesmo conhecimento especializado e as habilidades do especialista. Deve, no entanto, estar apto e ter conhecimento suficiente para:

(a) definir os objetivos dos serviços atribuídos e como estes estão relacionados ao objetivo do trabalho;

(b) avaliar a razoabilidade das premissas, dos métodos e dos dados-fonte utilizados pelo especialista; e

(c) avaliar a razoabilidade das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.

32. O auditor independente deve obter evidência suficiente e adequada de que o serviço do especialista é apropriado para as finalidades do trabalho de asseguarção. Ao avaliar a suficiência e a adequação das evidências fornecidas pelo especialista, o auditor independente leva em conta:

(a) a competência profissional do especialista, inclusive sua experiência e objetividade;

(b) a razoabilidade das premissas, métodos e dados-fonte utilizados pelo especialista; e

(c) a razoabilidade e a relevância das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.

Obtenção de evidência

33. O auditor independente deve obter evidências adequadas e suficientes para fundamentar a sua conclusão. A suficiência é a medida da quantidade de evidências, enquanto a adequação mede a sua

qualidade, ou seja, sua relevância e confiabilidade. O auditor independente considera a relação entre o custo da obtenção de evidências e a utilidade das informações obtidas. Entretanto, a questão da dificuldade ou do custo envolvido não é, por si só, base válida para deixar de realizar procedimento de obtenção de evidências para o qual não há alternativa. O auditor independente usa o seu julgamento profissional e exerce o seu ceticismo para a avaliação da quantidade e da qualidade das evidências e, portanto, da sua suficiência e adequação, para fundamentar o relatório de asseguarção.

34. O trabalho de asseguarção raramente envolve a autenticação de documentos, e o auditor independente não está treinado para ser, nem dele se espera que seja, especialista em tal autenticação. Contudo, o auditor independente considera a confiabilidade da informação utilizada como evidência, por exemplo, fotocópias, fac-símiles, documentos filmados ou digitalizados ou outros documentos eletrônicos, incluindo, se relevante, a consideração dos controles sobre sua preparação e manutenção.

35. Evidências suficientes e adequadas para o trabalho de Asseguarção Razoável são obtidas como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo envolvendo:

(a) a obtenção de entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho que, dependendo desse objeto, inclui entender o funcionamento dos controles internos;

(b) a avaliação dos riscos de que as informações sobre o objeto possam ser enganosas, considerando o entendimento descrito na alínea (a);

(c) a consideração dos riscos avaliados, inclusive o desenvolvimento de respostas globais, e a determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais;

(d) a execução de procedimentos adicionais claramente vinculados aos riscos identificados, usando uma combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reprocessamento, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem testes substantivos, inclusive a obtenção de informações corroborativas com fontes independentes da entidade e, dependendo da natureza do objeto, testes da eficácia operacional dos controles; e

(e) a avaliação da suficiência e da adequação das evidências.

36. Asseguarção Razoável não proporciona segurança absoluta o que raramente se consegue. De qualquer modo, é importante reduzir o risco do trabalho de asseguarção ao máximo, dada a existência de fatores tais como:

(a) uso de testes seletivos;

(b) limitações inerentes dos controles internos;

(c) fato de muitas das evidências disponibilizadas ao auditor independente serem persuasivas em vez de conclusivas;

(d) uso de julgamento na obtenção e na avaliação de evidências, bem como na formação de conclusões, com base nessas evidências;

(e) em alguns casos, características do objeto.

37. Tanto os trabalhos de Asseguarção Razoável como os de Asseguarção Limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas para a obtenção de evidências adequadas e suficientes, no contexto de processo de trabalho sistemático e repetitivo, que inclui a obtenção de entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências adequadas e suficientes, em trabalho de Asseguarção Limitada, são, no entanto, propositadamente limitadas em relação às de Asseguarção Razoável. No caso de alguns objetos, podem existir normas específicas de orientação sobre os procedimentos para a obtenção de evidências adequadas e suficientes para o trabalho de Asseguarção Limitada. Na falta de norma específica, esses procedimentos variam conforme as circunstâncias do trabalho, em particular, o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e de custo. Tanto nos trabalhos de Asseguarção Razoável como nos de Asseguarção Limitada, se o auditor independente tomar conhecimento de assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma alteração relevante nas informações sobre o objeto, deve tratá-lo realizando outros procedimentos suficientes que permitam incluí-lo no seu relatório.

Representação da parte responsável

38. O auditor independente deve obter, da parte responsável pelo objeto, representações apropriadas. A obtenção de carta de responsabilidade confirmando representações orais reduz a possibilidade de mal-entendidos entre o auditor independente e a parte responsável. Em particular, o auditor independente deve solicitar da parte responsável carta de responsabilidade que avalie ou meça o objeto em relação aos critérios identificados, seja ela disponibilizada ou não, como asserção aos usuários previstos. A ausência de declaração por escrito normalmente dá origem a conclusão com ressalvas ou a abstenção de conclusão devido à limitação do alcance do trabalho. O auditor independente também pode incluir restrição ao uso do relatório de asseguarção.

39. Ao longo do trabalho de asseguarção, a parte responsável pode fazer representação ao auditor independente, seja ela espontânea ou em decorrência de indagações específicas. Sempre que tais

representações estejam relacionadas a assuntos relevantes para a avaliação ou a mensuração do objeto, o auditor independente deve:

(a) avaliar sua razoabilidade e consistência em relação a outras evidências obtidas, inclusive outras representações;

(b) considerar se o autor das representações está, em princípio, bem informado sobre esses assuntos;

(c) obter evidências corroborativas no caso de trabalho de Asseguração Razoável. O auditor independente também pode buscar essas evidências corroborativas no caso de trabalho de Asseguração Limitada.

40. A representação da parte responsável não pode substituir outras evidências que seriam, normalmente, disponibilizadas. A incapacidade para obter evidências adequadas e suficientes em relação a assunto que tenha, ou possa vir a ter, efeito relevante sobre a avaliação ou a mensuração do objeto, pois elas deveriam ser disponibilizadas, constitui limitação no alcance do trabalho, mesmo no caso de ter sido recebida representação da parte responsável sobre o assunto.

Consideração de eventos subsequentes

41. O auditor independente deve considerar o efeito causado às informações sobre o objeto e ao relatório de asseguração de eventos ocorridos até a data do relatório de asseguração. O grau de consideração dado a eventos subsequentes depende da possibilidade que tais eventos possam afetar as informações sobre o objeto e a adequação da conclusão do auditor independente. Em alguns trabalhos de asseguração, levar em conta eventos subsequentes pode não ser importante em razão da natureza do objeto. Por exemplo, quando o trabalho requer uma conclusão sobre a exatidão de dado estatístico em determinado momento, os eventos que ocorrem entre esse momento e a data do relatório de asseguração podem não afetar a conclusão nem exigir sua divulgação no dado estatístico ou no relatório de asseguração.

Documentação

42. O auditor independente deve documentar os assuntos significativos que propiciem evidências para fundamentar o relatório de asseguração e que comprovem, dessa forma, que o trabalho foi realizado de acordo com a presente Norma.

43. A documentação inclui registro da análise do auditor independente sobre as questões importantes que exijam o exercício de julgamento e respectivas conclusões. A existência de questões complexas de princípio ou julgamento requer que a documentação inclua fatos pertinentes, conhecidos do auditor independente no momento da conclusão.

44. Não é necessário, nem prático, documentar todos os assuntos considerados pelo auditor independente. Ao aplicar seu julgamento profissional para avaliar a extensão da documentação a ser preparada e mantida como evidência, o auditor independente pode considerar o que é necessário para proporcionar a outro auditor independente, sem nenhuma experiência prévia do trabalho, entendimento do trabalho realizado e a base das principais decisões tomadas (excluindo aspectos detalhados do trabalho). Pode acontecer que este outro auditor só compreenda aspectos detalhados do trabalho discutindo-os com o auditor independente que preparou a documentação.

Preparação do relatório de asseguração

45. O auditor independente deve considerar se foram obtidas evidências adequadas e suficientes para fundamentar a conclusão a ser expressa no relatório de asseguração. Para desenvolver a sua conclusão, o auditor independente considera todas as evidências relevantes obtidas, não importando se aparentemente elas corroboram ou contradizem as informações sobre o objeto.

46. O relatório de asseguração deve ser feito por escrito e conter uma apresentação clara da conclusão do auditor independente em relação às informações sobre o objeto.

47. A apresentação oral e outras formas de expressão de conclusões podem ser mal-entendidas sem o suporte de relatório por escrito. Por conseguinte, o relatório não deve ser oral nem apresentado apenas por meio de símbolos sem que a versão final por escrito esteja disponível. Por exemplo, um símbolo pode conter referência (hiperlink) a relatório de asseguração por escrito na Internet.

48. A presente Norma não exige que relatórios de trabalhos de asseguração tenham formato-padrão. Em vez disso, identifica, no item 49, os elementos básicos que o relatório de asseguração deve incluir. O auditor independente opta pela “forma curta” ou pela “forma longa”, a fim de facilitar a comunicação efetiva com os usuários previstos. Os relatórios em “forma curta” costumam incluir apenas os elementos básicos, enquanto em “forma longa” podem descrever em detalhe os termos do trabalho, os critérios utilizados, as constatações em relação a aspectos particulares do trabalho e, em alguns casos, as recomendações, assim como os elementos básicos. Quaisquer constatações e recomendações do auditor independente devem ser claramente separadas da sua conclusão sobre as informações relativas ao objeto, e sua redação deve deixar claro que não existe intenção em afetar a sua conclusão. Este pode utilizar títulos, números de parágrafo, elementos gráficos, como negrito, e outros mecanismos de melhoria da clareza e da legibilidade do relatório de asseguração.

Conteúdo do relatório de asseguração



49. O relatório de asseguarção deve incluir os seguintes elementos básicos:

(a) Título que indique claramente que se trata de relatório de asseguarção emitido por auditor independente e que ajude a identificar a natureza do relatório de asseguarção e a diferenciá-lo de relatórios emitidos por outros profissionais que não estão sujeitos às mesmas exigências éticas aplicáveis ao auditor independente.

(b) Destinatário identifica a parte ou as partes a quem o relatório de asseguarção é dirigido. Se for viável, o relatório de asseguarção é endereçado a todos os usuários previstos, mas em alguns casos podem existir outros usuários previstos.

(c) Identificação do objeto e descrição das informações sobre esse objeto, quando apropriado, o que inclui, por exemplo:

(i) data-base ou período a que a avaliação ou a mensuração do objeto se refere;

(ii) se for o caso, nome da entidade, ou parte dela, à qual o objeto se refere; e

(iii) explicação das características do objeto ou das informações sobre esse objeto que os usuários previstos devem tomar conhecimento e como essas características podem influenciar a precisão da avaliação ou da mensuração do objeto em relação aos critérios identificados ou, ainda, o grau de persuasão das evidências disponíveis. Por exemplo:

- Grau com que as informações do objeto são quantitativa x qualitativa, objetiva x subjetiva, ou histórica x prospectiva;

- Mudanças no objeto ou outras circunstâncias do trabalho que afetam a comparabilidade das informações sobre o objeto de um período para outro.

Quando a conclusão do auditor independente é redigida com base em afirmação da parte responsável, esta é anexada ou reproduzida no relatório de asseguarção ou, então, é feita referência nesse relatório a fonte disponibilizada aos usuários previstos que inclua essa afirmação.

(d) Identificação dos critérios: o relatório de asseguarção deve identificar os critérios pelos quais o objeto foi avaliado ou mensurado, para que os usuários previstos possam entender o fundamento da conclusão do auditor independente. Esse relatório de asseguarção pode incluir critérios ou referir-se a eles, caso façam parte da declaração elaborada pela parte responsável, disponibilizada aos usuários previstos ou fiquem de alguma forma disponíveis em fonte prontamente acessível. O auditor independente considera se, pelas circunstâncias, é pertinente divulgar:

(i) a fonte dos critérios e se eles decorrem ou relacionam-se a leis ou regulamentos ou foram emitidos por órgãos especializados ou reconhecidos, de acordo com processo correto e transparente, ou seja, se são critérios estabelecidos no contexto do objeto (e, caso contrário, descrever por que são considerados adequados);

(ii) os métodos de mensuração utilizados sempre que os critérios permitam optar entre vários métodos;

(iii) quaisquer interpretações significativas realizadas para a aplicação dos critérios, de acordo com as circunstâncias do trabalho; e

(iv) se houve qualquer mudança nos métodos de mensuração utilizados.

(e) Quando apropriado, apresentar descrição de qualquer limitação inerente que seja significativa, associada à avaliação ou à mensuração do objeto com base nos critérios: enquanto, em alguns casos, espera-se que as limitações inerentes sejam perfeitamente entendidas pelos leitores do relatório de asseguarção, em outros talvez seja apropriado fazer referência explícita no relatório de asseguarção. Por exemplo, em um relatório de asseguarção referente à eficácia dos controles internos, pode ser apropriado observar que a avaliação histórica da eficácia não é relevante para períodos futuros, em razão de risco dos controles internos tornarem-se inadequados em virtude de mudança de condições ou de eventual deterioração do grau de cumprimento com políticas ou procedimentos.

(f) Quando os critérios utilizados para avaliar ou medir o objeto são disponibilizados somente aos usuários previstos específicos ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, deve-se incluir declaração restringindo o uso do relatório de asseguarção a esses usuários ou para essa finalidade. Além disso, sempre que esse relatório for destinado apenas a usuários previstos específicos, ou para uma finalidade específica, o auditor independente avalia se deve fazer constar essa condição nesse relatório, alertando os leitores para o fato de ele ser restrito a usuários específicos ou a uma finalidade específica.

(g) Declaração identificando a parte responsável e descrevendo as responsabilidades desta e do auditor independente serve para informar aos usuários previstos que a parte responsável assumiu a responsabilidade pelo objeto, no caso de trabalho de relatório direto, ou pelas informações sobre o objeto, no caso de trabalho com base em afirmações, e que o papel do auditor independente é expressar uma conclusão independente sobre as informações relativas ao objeto.

Em alguns trabalhos de asseguarção, denominados de relatórios diretos, o auditor independente faz a avaliação ou a mensuração do objeto e divulga aos usuários previstos informações desse objeto. Em outros trabalhos de asseguarção, denominados de relatórios indiretos, a avaliação ou a

mensuração do objeto é realizada pela própria parte responsável, que dá a informação aos usuários previstos sobre o objeto em forma de afirmações. Nesses outros trabalhos, o auditor independente conclui quanto às afirmações feitas pela parte responsável.

(h) Declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a presente norma. Se houver outra norma aplicável, pode ser necessário fazer referência direta a ela no relatório de asseguaração.

(i) Resumo do trabalho realizado, que ajuda os usuários previstos a compreender a natureza da segurança proporcionada pelo relatório de asseguaração. As normas sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis e de Revisão de Demonstrações Contábeis dão orientações sobre o tipo de resumo adequado.

Quando não existir norma específica para orientar sobre procedimentos de obtenção de evidências para determinado objeto, o resumo pode incluir descrição mais detalhada dos trabalhos realizados.

Como em trabalho de Asseguaração Limitada é essencial considerar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências para se entender a segurança dada pela conclusão de forma negativa emitida, o resumo do trabalho realizado:

(i) é normalmente mais detalhado que em trabalhos de Asseguaração Razoável e identifica as limitações em termos da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Pode ser apropriado indicar os procedimentos que não foram realizados, mas que ordinariamente seriam realizados caso se tratasse de trabalho de Asseguaração Razoável; e

(ii) afirma que os procedimentos de obtenção de evidências são mais limitados que para trabalhos de Asseguaração Razoável, e que, por conseguinte, a segurança é menor do que a de trabalho de Asseguaração Razoável.

(j) Conclusão do auditor independente: quando as informações sobre o objeto são formadas por vários aspectos, podem ser emitidas conclusões separadas para cada um deles. Apesar de nem todas essas conclusões precisarem estar relacionadas ao mesmo nível de procedimentos de obtenção de evidências, cada uma delas é emitida na forma adequada ao trabalho de Asseguaração Razoável ou de Asseguaração Limitada.

Sempre que apropriado, a conclusão do auditor independente deve relatar aos usuários previstos o contexto em que ela deve ser lida: ela pode, por exemplo, incluir textos como: “A presente conclusão foi formulada com base em ... e está sujeita às limitações inerentes, apresentadas neste relatório de asseguaração independente”. Tal parágrafo é apropriado, por exemplo, para relatórios que incluam explicação das características particulares do objeto sobre as quais usuários previstos devem estar cientes.

Em trabalhos de Asseguaração Razoável, a conclusão deve ser emitida na forma positiva. Exemplo: “Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ” ou: “Em nossa opinião, a afirmação da parte responsável de que os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ, é adequada”.

Em trabalhos de Asseguaração Limitada, a conclusão deve ser emitida na forma negativa. Exemplo: “Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os controles internos não são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ”, ou “Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que a afirmação do responsável de que os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ” não é adequada.

Sempre que o auditor independente emitir conclusão com ressalvas, o relatório de asseguaração deve conter descrição clara de todas as razões (ver os itens 51 a 53).

(k) A data do relatório de asseguaração informa aos usuários previstos que o auditor independente considerou, ao emitir seu relatório, os efeitos de eventos ocorridos sobre as informações relativas ao objeto até essa data.

(l) O nome da firma e do auditor independente responsável técnico, os números de seus respectivos registros profissionais e o local de emissão do relatório, normalmente a cidade em que fica o escritório do auditor independente responsável pelo trabalho, para informar aos usuários previstos sobre quem é a pessoa e a firma que assume a responsabilidade pelo trabalho.

50. O auditor independente pode ampliar seu relatório de asseguaração para incluir outras informações e explicações, que não tenham por objetivo modificar a sua conclusão. Por exemplo, detalhes sobre suas qualificações e experiência e de outros envolvidos no trabalho, divulgação dos níveis de relevância, constatações relativas a aspectos particulares do trabalho e recomendações. A inclusão ou não dessas informações adicionais depende da sua relevância em relação às necessidades dos usuários previstos. Essas informações adicionais ficam claramente separadas da conclusão do auditor independente, sendo redigidas de tal maneira que não afetem sua conclusão.

Conclusões com ressalvas, conclusões adversas e abstenção de conclusão

51. O auditor independente não deve expressar conclusão sem ressalvas quando existirem as seguintes circunstâncias e, em seu julgamento, o efeito da questão for ou puder ser relevante:

(a) existe limitação no alcance do trabalho do auditor independente, ou seja, as circunstâncias impedem, ou a parte responsável ou o contratante impõem restrição que não permite ao auditor independente obter evidências necessárias para reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível adequado. Nesses casos, o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas ou abstenção de conclusão;

(b) o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas, ou adversa, nos casos em que:

(i) a conclusão do auditor independente for redigida com base na afirmação da parte responsável, e esta não tenha sido devidamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes; ou

(ii) a conclusão do auditor independente for redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios, e as informações relacionadas ao objeto contiverem distorção significativa. Nos casos de trabalhos de relatório direto, em que as informações sobre o objeto são apresentadas apenas na conclusão do auditor independente e este conclui se esse objeto está ou não, em todos os seus aspectos relevantes, em conformidade com os critérios, por exemplo: "Em nossa opinião, exceto quanto [descrever a exceção], os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ". Essa conclusão também seria considerada com ressalvas (ou adversa, como apropriado); ou

(c) se se constatar, após a aceitação do trabalho, que os critérios são inadequados ou que o objeto não é apropriado para trabalho de asseguarção, o auditor independente deve emitir:

(i) a conclusão com ressalvas ou adversa, sempre que critérios inadequados ou objeto inapropriado possam confundir os usuários previstos; ou

(ii) a conclusão com ressalvas ou a abstenção de conclusão, nos outros casos.

52. O auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas quando o efeito de assunto não é tão relevante ou abrangente, a ponto de exigir conclusão adversa ou abstenção de conclusão. A conclusão com ressalvas é emitida em termos de "exceto pelos" efeitos do assunto a que a ressalva está relacionada.

53. Nos casos em que a conclusão sem ressalvas do auditor independente é redigida com base na afirmação da parte responsável, e essa afirmação já descrever adequadamente a distorção significativa existente no objeto, o auditor independente:

(a) expressa a conclusão com ressalvas ou adversa, redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios; ou

(b) quando os termos do trabalho exigem especificamente que a conclusão seja redigida com base na afirmação da parte responsável, expressa a conclusão sem ressalvas, mas enfatiza a questão, mencionando-a no relatório de asseguarção.

Outras responsabilidades de informação

54. O auditor independente deve considerar outras responsabilidades de informação, inclusive a conveniência de comunicar à administração (órgãos de governança) assuntos relevantes de interesse dessa administração, surgidos do trabalho de asseguarção.

55. Na presente norma, "administração" descreve o papel das pessoas encarregadas pela supervisão, controle e orientação da parte responsável. Os administradores costumam ser responsáveis por assegurar que a entidade atinja seus objetivos e pela comunicação às partes interessadas. Se o contratante não for a parte responsável, a comunicação direta com esta ou com a administração pode não ser adequada.

56. Na presente norma, "assuntos relevantes de interesse da administração" são aqueles que surgem do trabalho de asseguarção e que, na opinião do auditor independente, são tão importantes como relevantes para as pessoas responsáveis pela administração. Assuntos relevantes de interesse da administração incluem apenas aqueles que chegaram à atenção do auditor independente durante a realização do trabalho de asseguarção. Se os termos do trabalho não requerem especificamente isso, o auditor independente não precisa elaborar procedimentos com a finalidade específica de identificar assuntos de interesse da administração.

**PARTE B - ASPECTOS DE INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL APLICÁVEIS A TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO**

Considerações gerais

57. Conforme mencionado no item 4 desta Norma, o auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96. A NBC P 1.2 - Independência, aprovada pela Resolução CFC nº 1.034/05, estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria. Nos itens 1.2.1 e 1.2.2 da NBC P 1.2 são tratadas as definições de termos e os conceitos

gerais de independência que devem ser atendidos pelos auditores independentes na realização de trabalhos de asseguarção tratados nesta Norma.

No item 1.2.10 (Prestação de Outros Serviços), e em seus subitens, da mesma NPC P 1.2, estão relatados os parâmetros para determinação de ameaças à independência profissional no caso do auditor independente prestar outros serviços a seus clientes de auditoria. É importante enfatizar que as situações lá relatadas são aplicáveis para prestação de outros serviços pelo auditor para clientes aos quais presta serviços de auditoria das demonstrações contábeis (asseguarção de informações financeiras históricas). Assim, os parâmetros lá relatados não são necessariamente aplicáveis automaticamente a trabalhos de asseguarção descritos nesta Norma.

58. São as seguintes as condições gerais de independência que devem ser observadas quando da realização de trabalhos contemplados nesta Norma:

(a) Em atendimento à NPC P 1.2, quando forem prestados serviços de auditoria das demonstrações contábeis, os membros da equipe, a firma de auditoria e as firmas de auditoria por rede devem ser independentes da entidade cujas demonstrações forem auditadas. Nas circunstâncias em que, além de serviços de auditoria das demonstrações contábeis, também forem executados trabalhos de asseguarção previstos nesta Norma, prevalecem as regras de independência previstas na NPC P 1.2.

(b) Quando trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório não for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe e a firma de auditoria devem ser independentes dessa entidade. Adicionalmente, devem ser consideradas quaisquer ameaças à independência que a firma de auditoria acredita que possam existir em razão dela pertencer a uma rede de firmas de auditoria.

(c) Quando trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe devem ser independentes dessa entidade e a firma de auditoria não deve ter interesse financeiro relevante direto ou indireto nessa entidade.

Perda de independência

59. Determinadas situações caracterizam a perda de independência da firma de auditoria em relação à entidade para a qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção (cliente de asseguarção). Assim sendo, são apresentados alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pelos membros da equipe, pela firma de auditoria e pelas firmas de auditoria por rede.

Interesses financeiros

60. Interesses financeiros são a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela empresa de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente ao cliente de asseguarção, suas controladas ou integrantes do mesmo grupo econômico, dividindo-se em diretos e indiretos:

(a) interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários; e

(b) interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa não detém o controle nem exerce influência significativa. A relevância de interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto do cliente de asseguarção e do patrimônio líquido da pessoa em questão. O interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.

Membros da equipe e membros imediatos da família

61. Se um membro da equipe ou algum membro imediato da família tem interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, é criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em nível aceitável seriam:

(a) alienação do interesse financeiro direto antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho;

(b) alienação total do interesse financeiro indireto relevante ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho;

(c) afastamento do membro da equipe de trabalho.

Firma de auditoria

62. Se a firma de auditoria possuir interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, é criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em nível aceitável seriam:

- (a) alienação do interesse financeiro direto antes da firma de auditoria aceitar o trabalho;
- (b) alienação total do interesse financeiro indireto relevante, ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da firma de auditoria aceitar o trabalho;
- (c) renúncia do trabalho.

#### Empréstimo

63. Empréstimo ou garantia de empréstimo para firma de auditoria ou para membro da equipe ou membros imediatos da família feito por cliente de asseguarção que seja instituição financeira ou similar, não cria ameaça à independência: (i) se o empréstimo ou a garantia do empréstimo for feito em condições normais de mercado e de prestação de garantias, e (ii) se não for relevante para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção.

64. Se o empréstimo ou garantia de empréstimo for relevante para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção, se for possível devem ser adotadas salvaguardas para reduzir a ameaça de interesse próprio para um nível aceitável. Tais salvaguardas poderiam incluir o envolvimento de outro auditor independente, que não seja da firma de auditoria ou da rede de firmas, para revisar o trabalho de asseguarção realizado.

65. De forma similar, se a firma de auditoria ou membro da equipe de trabalho obtém empréstimo ou garantia de empréstimo de cliente de asseguarção, que não seja instituição financeira, é criada uma ameaça de interesse próprio à independência tão significativa que não haveria salvaguardas suficientes para reduzi-la a níveis aceitáveis, a não ser que o empréstimo ou a garantia não seja relevante para o cliente de asseguarção, para a firma de auditoria ou para o membro da equipe de asseguarção.

#### Compra de produtos

66. A compra de produtos e serviços de cliente de asseguarção pela firma de auditoria ou por membro da equipe de trabalho geralmente não cria uma ameaça à independência se for efetuada no curso normal dos negócios e em condições de mercado.

#### Relacionamentos familiares e pessoais

67. Relacionamentos familiares ou pessoais entre membro da equipe de trabalho de asseguarção e diretor ou executivo do cliente de asseguarção ou certos empregados, dependendo do seu papel, podem criar ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação. Não é possível relatar em detalhes a significância das ameaças que poderiam ser criadas com tais relacionamentos. Essa significância depende de vários fatores, incluindo a responsabilidade dessas pessoas sobre trabalhos de asseguarção, a proximidade da relação e do papel que desempenha o membro da família dentro do cliente. Como salvaguarda, para um nível aceitável de independência, seria o afastamento do membro da equipe de trabalho ou, em casos específicos, a modificação da responsabilidade desse membro dentro da equipe de trabalho de modo que ele não trate de assuntos que estejam sob a responsabilidade de membro imediato da família.

#### Vínculo empregatício com clientes de asseguarção

68. A firma de auditoria ou um membro da equipe de asseguarção podem ter ameaças à independência, quando o diretor, o executivo ou o empregado do cliente ocupa posição que exerça influência direta e importante sobre o objeto da asseguarção, tenha sido membro da equipe de asseguarção ou sócio da firma de auditoria. Tais circunstâncias podem criar ameaças de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação, particularmente quando remanescem relações importantes entre a pessoa (diretor, executivo ou empregado) e a firma de auditoria. Igualmente, o membro da equipe de asseguarção pode ter ameaças a sua independência, se sabe ou tem razões para acreditar que pode vir a trabalhar no cliente de asseguarção.

69. Se o profissional de equipe de asseguarção, sócio ou ex-sócio da firma de auditoria tiver sido contratado pelo cliente de asseguarção, a significância da ameaça de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação dependem dos seguintes fatores:

- (a) a posição que essa pessoa irá ocupar no cliente para o qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção;
- (b) o grau de relacionamento que essa pessoa terá com a equipe de asseguarção;
- (c) o período de tempo decorrido desde que essa pessoa foi membro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria;
- (d) a antiga posição que essa pessoa tinha dentro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria.

70. As salvaguardas necessárias para reduzir as ameaças à independência a um nível aceitável seriam:

- (a) considerar as modificações apropriadas ou necessárias ao plano para a realização do trabalho;
- (b) designar equipe para o próximo trabalho de asseguarção que possua suficiente experiência em relação à pessoa que se transferiu para o cliente de asseguarção;

(c) envolver outro profissional para revisar os trabalhos realizados ou assessorar a equipe onde necessário;

(d) revisar os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos para o trabalho de asseguarção (vide item 6).

Honorários contingentes

71. Nos termos previstos no item 3.8 da NBC P 1 - IT 3 - Honorários e no art. 6º do Código de Ética Profissional do Contabilista, ambos do CFC, não pode ser cobrado honorário contingente para trabalhos de asseguarção. Adicionalmente, é proibido cobrar honorários contingentes para a realização de outros serviços, no mesmo período de trabalho de asseguarção, se o resultado desse trabalho de asseguarção proporcionar efeitos no valor dos honorários contingentes.

72. Sem prejuízo da regra geral descrita no item anterior, trabalhos com honorários contingentes pela firma de auditoria ou outras firmas da mesma rede podem criar ameaças à independência e, assim, os seguintes fatores devem ser considerados quando existirem outros trabalhos em andamento, com honorários contingentes, concomitantes com o trabalho de asseguarção:

- (a) alcance dos honorários possíveis;
- (b) grau de variabilidade;
- (c) bases nas quais o honorário foi determinado;
- (d) se o êxito ou resultado do trabalho será revisado por terceiro;
- (e) efeito da transação no trabalho de asseguarção.

73. As salvaguardas possíveis para honorários contingentes nessas circunstâncias seriam:

(a) apresentação para o comitê de auditoria ou conselho de administração ou, na ausência desses, a outras pessoas responsáveis pela governança da entidade, a respeito da extensão e da natureza dos honorários;

- (b) revisão dos honorários finais por terceiro independente;
- (c) políticas de controle de qualidade da firma de auditoria.

Prestação de outros serviços

74. O auditor independente não deve prestar serviços de asseguarção para cliente onde são prestados outros serviços, se a prestação desses serviços criar uma ameaça à independência do auditor independente. Nesse contexto, os princípios de independência que devem ser respeitados são os seguintes:

(a) o auditor independente não deve auditar, revisar ou prestar outros serviços de asseguarção em relação ao seu próprio trabalho (ameaça de auto-revisão);

(b) o auditor independente não deve exercer funções gerenciais na entidade;

(c) o auditor independente não deve promover interesses da entidade (ameaça de defesa de interesses da entidade).

75. Em trabalhos de asseguarção, a independência deve ser sempre avaliada. Na constatação de eventuais ameaças, deve-se avaliar sua importância e sua magnitude em relação ao objeto e se a adoção de salvaguardas pode ser adotada para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Em determinadas circunstâncias, o trabalho não deve ser aceito, ou, se aceito, pode ser necessário declinar do trabalho de asseguarção.

76. Quando o objeto de trabalho de asseguarção não estiver relacionado ao objeto de trabalho de consultoria, as ameaças à independência podem não ser significantes e possibilita a prestação do trabalho de asseguarção.

77. Para fins de ilustração, estão descritas, a seguir, situações onde a independência seria afetada:

(a) A ameaça de auto-revisão seria criada se o auditor independente desenvolvesse e preparasse informações financeiras prospectivas e, subsequentemente, prestasse trabalho de asseguarção sobre estas mesmas informações prospectivas.

(b) A ameaça de auto-revisão seria criada caso o auditor independente desenhasse e implementasse sistemas financeiros e contábeis de controle interno da entidade e, subsequentemente, prestasse trabalho de asseguarção sobre a efetividade desses sistemas de controles internos da entidade.

(c) A ameaça de promover interesses na entidade seria criada se o auditor independente promovesse ou representasse a entidade junto a terceiros em negociações ou aquisições de ativo.

#### **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.155/09**

#### **Aprova o Comunicado Técnico CT 02 que trata da emissão de Parecer dos Auditores Independentes face à edição da NBC T 19.18.**

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar o auditor independente na emissão de parecer sobre as primeiras demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, com atendimento da Lei nº 11.638/07, Medida Provisória

nº 449/08 e das Normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC que se refiram, portanto, a um período ou a um exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2008.

2. Este CT aborda como os pareceres de auditoria devem tratar os seguintes temas: (a) comparabilidade das demonstrações contábeis entre os exercícios; (b) concessões especiais conferidas pela NBC T 19.18, para (i) não reapresentação das cifras referentes ao exercício anterior, para fins de comparação e (ii) dispensa da necessidade da apresentação das demonstrações dos fluxos de caixa e do valor adicionado referentes ao exercício anterior; e (c) ajustes nas demonstrações contábeis do exercício anterior, apresentadas para fins de comparação, nos casos em que houve mudança de auditor no exercício atual.

### **COMPARABILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ENTRE OS EXERCÍCIOS**

3. Em decorrência da promulgação, em 28 de dezembro de 2007, da Lei nº. 11.638, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008, e da edição da Medida Provisória nº. 449/08, o CFC emitiu a NBC T 19.18 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08, que aborda a forma como as exigências de ajustes de práticas contábeis trazidos pela referida Lei devem ser tratados.

4. Conforme previsto nos itens 3, 4 e 10 da NBC T 19.18:

*3. As exigências de ajustes trazidos pela Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08 não se enquadram como mudança de circunstâncias, estimativas ou evento econômico subsequente, pois decorrem de processo normativo em direção às Normas Internacionais de Contabilidade. Assim, esta Norma considera que os ajustes devem ser contabilizados de acordo com as disposições contábeis aplicáveis à mudança de critério (ou prática) contábil. A esse respeito, o § 1º do art. 186 da Lei nº. 6.404/76 determina que os correspondentes ajustes iniciais devem ser contabilizados na conta de lucros ou prejuízos acumulados. A NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros requer que, além de discriminar os efeitos da adoção da nova prática contábil na conta de lucros ou prejuízos acumulados, a entidade deve demonstrar o balanço de abertura para cada conta ou grupo de contas relativo ao período mais antigo apresentado para fins de comparação, bem como os demais valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso. Todavia, para fins da aplicação inicial da Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08, esta Norma desobriga as entidades quanto à aplicação dessa norma, ou seja, ao aplicar a Lei pela primeira vez, as entidades são requeridas apenas a aplicar o § 1º do art. 186 acima referido.*

*4. Embora desobrigadas de reapresentação das cifras comparativas nos termos do item anterior, as entidades podem optar por efetuar essa reapresentação e, nesse caso, a presente Norma inclui dispensas específicas para evitar custos que, provavelmente, superariam os benefícios para os preparadores e os usuários de demonstrações contábeis, além de determinadas outras exceções por razões práticas.*

*10. A entidade deve elaborar balanço patrimonial inicial na data de transição para as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, que é o ponto de partida para sua contabilidade de acordo com a Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08. Esse balanço patrimonial inicial deve ser elaborado de acordo com os termos desta Norma. Por exemplo: para uma entidade que tem seu exercício social coincidente com o ano-calendário, a data-base das primeiras demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil é 31 de dezembro de 2008. Nesse caso, a data de transição dependerá da opção feita pela entidade, constante dos itens 3 e 4, considerando que:*

- (a) se optar por seguir estritamente o § 1º do art. 186 da Lei nº. 6.404/76, a data de transição será a abertura em 1º de janeiro de 2008 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2007;*
- (b) se optar por reapresentar cifras comparativas ajustadas conforme a NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros, a data de transição será o início do exercício mais antigo apresentado, ou seja, a abertura em 1º de janeiro de 2007 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2006.*

5. Assim, nessa fase de transição, aplicável somente para o exercício de 2008, que incluirá os ajustes decorrentes de mudanças de práticas contábeis exclusivamente introduzidos pela Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08, conforme previsto na NBC T 19.18, as entidades têm a opção de:

(a) registrar os ajustes aplicáveis ao balanço de abertura, na conta de lucros ou prejuízos acumulados como ajustes de exercícios anteriores, mantendo as cifras relativas ao período anterior, apresentadas para fins de comparação, como reportados no exercício anterior, sem alterações (item 10(a) da NBC T 19.18); ou

(b) rerepresentar as cifras do exercício anterior, incluindo balanço patrimonial, demonstrações do resultado, do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (quando aplicável), para apresentá-las de acordo com as práticas contábeis aplicáveis para 2008 como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso, conforme previsto na NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros (item 10(b) da NBC T 19.18).

6.O CFC entende que a opção que melhor atende às práticas contábeis adotadas no Brasil (que estão alinhadas às normas internacionais de contabilidade – IFRS), é aquela que consta do item 10(b) da NBC T 19.18 e, portanto, recomenda essa aplicação.

7.Nos casos em que a entidade seguir a opção 10(b) da NBC T 19.18 e, portanto, rerepresentar as cifras do(s) exercício(s) anterior(es) conforme previsto na NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros, o parecer do auditor deve seguir a seguinte estrutura (assumindo-se que não há ressalvas, nem limitação na extensão dos trabalhos para qualquer exercício):

(a) primeiro parágrafo identifica tanto as demonstrações contábeis do exercício atual quanto do(s) exercício(s) ou período(s) anterior(es), incluindo, quando aplicável a demonstração do valor adicionado;

(b) segundo parágrafo descrevendo a extensão dos trabalhos;

(c) terceiro parágrafo expressando opinião para todos os exercícios que estão sendo apresentados;

(d) pelo fato de as demonstrações contábeis apresentadas para fins de comparação serem diferentes das originalmente divulgadas, e considerando a relevância dos ajustes efetuados, o auditor pode incluir parágrafo de ênfase, destacando esse fato.

O Anexo I inclui modelo de parecer, com essa ênfase para fins de orientação.

8.Nos casos em que houver mudanças de práticas contábeis e a entidade optar por seguir o item 10(a) da NBC T 19.18, as demonstrações contábeis de exercício(s) ou período(s) anterior(es) apresentada(s) para fins de comparação terão sido preparadas por um conjunto de normas diferentes do exercício atual. Nessa situação, o parecer do auditor deve ser redigido com a seguinte estrutura (assumindo-se uma situação em que não há limitações na extensão dos trabalhos ou ressalvas no exercício atual):

(a) primeiro parágrafo com a identificação das demonstrações contábeis do exercício atual (nos casos aplicáveis, deve incluir também nesse primeiro parágrafo a demonstração do valor adicionado);

(b) segundo parágrafo descrevendo a extensão dos trabalhos;

(c) terceiro parágrafo que expressa a opinião somente sobre as demonstrações contábeis do exercício atual;

(d) quarto parágrafo com a identificação das demonstrações contábeis do(s) exercício(s) ou período(s) anterior(es), apresentadas de forma conjunta com as do exercício ou período atual, as bases de sua preparação, o exame conduzido, data e tipo de parecer emitido e uma descrição de eventuais ressalvas ou ênfases, conforme aplicável.

É importante observar que se a entidade optar por reportar as demonstrações contábeis como apresentadas no(s) exercício(s) anterior(es), preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas naquele(s) exercício(s), a entidade ainda terá a opção de substituir a demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR) do exercício(s) / período (s) anterior(es) pela demonstração dos fluxos de caixa, de forma comparativa com o exercício atual. Nos casos em que no exercício anterior não havia demonstração dos fluxos de caixa, apresentada como informação suplementar, mas a administração decidiu apresentá-la para fins de comparação, o atual parecer do auditor deve cobrir esse demonstrativo em um parágrafo adicional, após o parágrafo referido na alínea (d) acima.

Em relação à estrutura acima comentada, ver modelo no Anexo II.

#### **AJUSTES NAS DEMONSTRAÇÕES DO(S) EXERCÍCIO(S) ANTERIOR(ES), APRESENTADAS PARA FINS DE COMPARAÇÃO, NOS CASOS EM QUE HOUVE MUDANÇA DE AUDITOR NO EXERCÍCIO ATUAL**

9. As normas de auditoria aplicáveis no Brasil prevêm que nos casos em que um auditor sucede outro auditor, o auditor sucessor deve mencionar em seu parecer que as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) que estão sendo apresentadas para fins de comparação, foram examinadas por outros auditores, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas e ênfases, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual.



10. Em decorrência das mudanças de práticas contábeis adotadas no Brasil, introduzidas pela Lei nº. 11.638/07, Medida Provisória nº. 449/08 e pela edição de novas normas contábeis por parte do CFC, as demonstrações contábeis de exercício(s) anterior(es), apresentadas para fins de comparação, provavelmente serão ajustadas, ou por meio de ajustes à conta de lucros (prejuízos) acumulados ou por meio de reapresentação segundo a NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros. Na situação de reapresentação das cifras do exercício anterior, surge a necessidade de o auditor sucessor observar um adequado procedimento ao emitir seu parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício corrente.

11. Considerando que as normas de auditoria aplicáveis no Brasil ainda não tratam dos procedimentos que devem ser adotados pelo auditor sucessor nesses casos, uma adequada orientação a ser observada é a que consta da norma internacional de auditoria (ISA 710, versão revisada em dezembro de 2008), que estabelece que o tema deve ser discutido pelo auditor com a administração da entidade e o auditor antecessor deve ser comunicado. Portanto, na situação de reapresentação das cifras do exercício anterior, a administração da entidade deve preparar as demonstrações contábeis ajustadas do(s) exercício(os) anterior(es) e o auditor antecessor deve auditar referidos ajustes e reemitir seu parecer sobre essas demonstrações contábeis modificadas. O auditor sucessor deve, quando fizer referência em seu parecer que as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) foram examinadas por outros auditores, referir-se a essas demonstrações contábeis modificadas e o novo parecer emitido pelo auditor antecessor. O Anexo III deste CT apresenta procedimentos da norma internacional com o objetivo de ajudar na orientação desse processo.

12. Por outro lado, a norma internacional também prevê que o auditor antecessor pode estar impedido ou não ser capaz de reemitir seu parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis modificadas do exercício anterior. Esse fato deve ser documentado pela entidade e pelo auditor antecessor. Excepcionalmente nessas situações, o auditor sucessor pode ser contratado para auditar e aplicar procedimentos de auditoria sobre os ajustes decorrentes de mudanças de práticas contábeis. Em um parágrafo de ênfase deve indicar que o auditor antecessor emitiu parecer sobre as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) antes dos ajustes efetuados. Em adição, se o auditor sucessor for contratado para auditar e aplicar procedimentos suficientes que o satisfaça quanto à adequação dos ajustes, pode incluir o seguinte parágrafo adicional no seu parecer:

*O exame das demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, preparadas originalmente antes dos ajustes decorrentes das mudanças de práticas contábeis descritos na nota X, foi conduzido sob a responsabilidade de outros auditores independentes, que emitiram parecer sem ressalvas (ou mencionar as ressalvas), com data de xxxx de yyyy de 2008. Em conexão com nosso exame das demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2008, auditamos, também, os ajustes decorrentes de mudança de prática contábil descritos nessa nota X. Em nossa opinião, tais ajustes são adequados e foram corretamente efetuados, considerando todos os aspectos relevantes. Fomos contratados somente para auditar os ajustes descritos na nota X e não para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007 e, portanto, não expressamos opinião sobre referidas demonstrações.*

13. O auditor antecessor, nessa circunstância, quando for contratado para reemitir seu parecer, deverá aplicar procedimentos suficientes que o satisfaça quanto à adequação dos ajustes (ver Anexo III) e quanto às divulgações adequadas nas demonstrações contábeis em consonância com a NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros. Caso isso seja verificado, reemitirá seu parecer, em conexão com as demonstrações contábeis do exercício atual, e incluirá um parágrafo de ênfase após a opinião para descrever a situação, que pode ser da seguinte forma:

*Conforme descrito na nota X às demonstrações contábeis, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas no Brasil, durante 2008, o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2007 e as correspondentes demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos [ou dos fluxos de caixa, se a administração da entidade optar por substituí-la] do exercício findo em 31 de dezembro de 2007 foram ajustadas e estão sendo*

*reapresentadas como previsto na NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros.*

## **DISPOSIÇÃO FINAL**

14.O objetivo deste CT é orientar o auditor independente na emissão de parecer sobre as primeiras demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil. Essa orientação e os exemplos incluídos nos anexos são genéricos e, assim, podem existir particularidades não abordadas em função de normas específicas de reguladores. Portanto, essas situações particulares devem ser adequadamente adaptadas, considerando os princípios e/ou orientações gerais tratadas neste CT.

## **ANEXO I**

### **MODELO DE PARECER PARA ENTIDADES QUE SEGUIREM A OPÇÃO QUE CONSTA DO ITEM 10(B) DA NBC T 19.18 E, PORTANTO, ADOTARAM A NBC T 19.11 – MUDANÇAS NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS, NAS ESTIMATIVAS E CORREÇÃO DE ERROS**

#### **PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Aos Acionistas, Conselheiros e Diretores da

Entidade X

Cidade - Estado

1. Examinamos os balanços patrimoniais (controladora e consolidado – quando aplicável) da Entidade X em 31 de dezembro de 2008 e de 2007, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (quando aplicável), correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua Administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da Entidade; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela Administração da Entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X em 31 de dezembro de 2008 e de 2007, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados (quando aplicável) nas operações referentes aos exercícios findos nessas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

4. Conforme mencionado na nota explicativa X, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas no Brasil, durante 2008, as demonstrações contábeis referentes ao exercício anterior, apresentadas para fins de comparação, foram ajustadas e estão sendo reapresentadas como previsto na NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros.

## **ANEXO II**

### **MODELO DE PARECER PARA ENTIDADES QUE SEGUIREM A OPÇÃO QUE CONSTA DO ITEM 10(A) DA NBC T 19.18 E, PORTANTO, NÃO ADOTARAM A NBC T 19.11 – MUDANÇAS NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS, NAS ESTIMATIVAS E CORREÇÃO DE ERROS**

#### **PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Aos Acionistas, Conselheiros e Diretores da

Entidade X

Cidade - Estado

1. Examinamos o(s) balanço(s) patrimonial(is) (controladora e consolidado – quando aplicável) da Entidade X em 31 de dezembro de 2008, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (quando aplicável) correspondentes ao exercício findo nessa data, elaborado(s) sob a responsabilidade de sua Administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nosso(s) exame(s) foi(ram) conduzido(s) de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da Entidade; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações

contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela Administração da Entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X em 31 de dezembro de 2008, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados (quando aplicável) nas operações referentes ao exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

4. Anteriormente, auditamos as demonstrações contábeis (controladora e consolidado – quando aplicável) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, compreendendo o balanço patrimonial, as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos, além das informações suplementares compreendendo as demonstrações do fluxo de caixa e do valor adicionado (quando aplicável), sobre as quais emitimos parecer sem ressalva [ou descrever eventual ressalva, quando aplicável], datado de \_\_, de \_\_\_\_\_, de 2008. Conforme mencionado na nota explicativa X, as práticas contábeis adotadas no Brasil foram alteradas a partir de 1º de janeiro de 2008. As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, apresentadas de forma conjunta com as demonstrações contábeis de 2008, foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil vigentes até 31 de dezembro de 2007 e, como permitido pela NBC T 19.18 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08, não estão sendo reapresentadas com os ajustes para fins de comparação entre os exercícios.

5. As demonstrações dos fluxos de caixa e do valor adicionado (quando aplicável) correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, preparadas em conexão com as demonstrações contábeis do exercício de 2008, foram submetidas aos mesmos procedimentos de auditoria descritos no parágrafo 2 e, em nossa opinião, essas demonstrações estão adequadamente apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações contábeis mencionadas no parágrafo 4, tomadas em conjunto. Este quinto parágrafo é aplicável para os casos em que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram originalmente auditadas e não havia demonstração de fluxos de caixa, apresentada como informação suplementar, mas a administração decidiu apresentá-la para fins de comparação apenas no exercício atual, em substituição à demonstração das origens e aplicações de recursos, conforme descrito no item 8 do Comunicado Técnico – CT 02.

### **ANEXO III**

#### **ORIENTAÇÃO QUANTO AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA A SEREM EXECUTADOS POR OCASIÃO DA REEMISSÃO DE PARECER DE AUDITORIA**

A norma internacional de auditoria ISA 710 – Comparativos, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), trata da reemissão de parecer pelo auditor antecessor, conforme abordado nos itens 11 e 12 desse Comunicado Técnico – CT, mas não trata de procedimentos a executar para a reemissão de seu parecer.

A partir da leitura do ISA 710 e das normas de auditoria do AICPA – American Institute of Certified Public Accountants, os seguintes aspectos devem ser observados:

##### **Reemissão do parecer originalmente emitido pelo auditor:**

1. Se, durante a auditoria do exercício corrente, o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou eventos que afetam as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, o auditor deve considerar essas circunstâncias ou eventos para atualizar seu parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior. Por exemplo, se o auditor emitiu anteriormente parecer com ressalvas ou adverso sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior em razão de descumprimento de práticas contábeis adotadas no Brasil, por parte da entidade, e essas demonstrações contábeis forem reemitidas no exercício / período corrente com o objetivo de cumprir com as práticas contábeis, o novo parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior deve indicar que referidas demonstrações contábeis foram reemitidas, com novo parecer sem ressalvas.

2. Se, em um novo parecer, a opinião do auditor é diferente da opinião originalmente emitida sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, o auditor deve divulgar no seu parecer os fatos que suportam a alteração de sua opinião em um parágrafo separado precedendo o parágrafo de opinião. Esse parágrafo deve conter (a) a data do parecer originalmente emitido pelo auditor, (b) o tipo de parecer originalmente emitido, (c) as circunstâncias ou eventos que levaram o auditor a emitir uma opinião diferente daquela originalmente emitida, e (d) que a nova opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior é diferente daquela originalmente emitida sobre as demonstrações contábeis daquele exercício / período. A seguir, apresentamos um exemplo

desse tipo de parágrafo quando o auditor reemite parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, cuja opinião difere daquela originalmente emitida por ele:

*Parecer dos Auditores Independentes*

*Em nosso parecer datado de 1º de março de 20x2, expressamos opinião de que as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20x1 não representavam adequadamente a posição patrimonial, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, os fluxos de caixa e nem o valor adicionado da Entidade XXXX, conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil em razão do não cumprimento, por parte da Entidade, das práticas contábeis adotadas no Brasil para os seguintes itens: (a) o ativo imobilizado da Entidade não tem sido depreciado de acordo com a expectativa de vida útil, e (b) a Entidade não registrou imposto de renda diferido sobre diferenças temporais. Conforme descrito na nota explicativa XX, a Entidade alterou suas práticas contábeis referentes aos itens mencionados anteriormente e reemitiu as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20x1, para adequá-las às práticas contábeis adotadas no Brasil. Dessa forma, nossa opinião revisada sobre as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20x1, conforme apresentamos nesse parecer, é diferente daquela emitida anteriormente no nosso parecer datado de 1º de março de 20x2.*

*Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial da Entidade em 31 de dezembro de 20X2 e 20X1, os resultados de suas operações, as mutações do patrimônio líquido, os fluxos de caixa e o valor adicionado, referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.*

**Parecer do auditor antecessor**

3. O auditor antecessor geralmente pode, a pedido de um ex-cliente, reemitir o seu parecer sobre demonstrações contábeis, referentes a exercícios/períodos anteriores sob sua responsabilidade, desde que seja contratado pelo ex-cliente para a realização do serviço e execute os procedimentos descritos no item 4.

**Reemissão do parecer do auditor antecessor**

4. Antes de reemitir - ou consentir com a reutilização de - um parecer emitido anteriormente sobre demonstrações contábeis de anos/períodos anteriores, quando estas demonstrações contábeis serão apresentadas de forma comparativa com as demonstrações contábeis de exercício/período subsequente, o auditor antecessor deve considerar se o parecer anteriormente emitido sobre aquelas demonstrações contábeis ainda é apropriado. A forma atual ou a maneira de apresentação de demonstrações contábeis de exercício/período anterior, ou um ou mais eventos subsequentes, podem tornar o parecer anteriormente emitido inapropriado. Conseqüentemente, o auditor antecessor deve: (a) ler as demonstrações contábeis do exercício/período corrente; (b) comparar as demonstrações contábeis do período/exercício anterior sobre as quais seu parecer foi emitido com as demonstrações contábeis do exercício/período corrente para fins de comparação; e (c) obter cartas de representação da Administração do ex-cliente e do auditor sucessor. A carta de representação da administração do ex-cliente deve indicar: (a) se alguma informação chegou ao conhecimento da administração que a levasse a acreditar que qualquer representação fornecida anteriormente devesse ser modificada; e (b) se ocorreu qualquer evento subsequente à data do último balanço patrimonial auditado pelo auditor antecessor que pudesse requerer ajustes ou divulgações nessas demonstrações contábeis. A carta de representação do auditor sucessor deve indicar se a auditoria por ele executada revelou quaisquer assuntos que na opinião do auditor sucessor pudesse ter um efeito significativo ou requerer divulgações nas demonstrações contábeis auditadas pelo auditor antecessor. Também, o auditor antecessor pode considerar parte da auditoria executada por outros auditores independentes, itens 10 a 12. No entanto, o auditor antecessor não deve se referir ao parecer ou aos trabalhos do auditor sucessor em seu parecer reemitido.

5. Um auditor antecessor que concordou em reemitir seu parecer pode tomar conhecimento de eventos ou transações que ocorreram subsequentemente à data de seu parecer sobre demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores que podem afetar o seu parecer emitido anteriormente (por exemplo, o auditor sucessor pode indicar em sua carta de representação que certos assuntos tiveram um efeito material nas demonstrações contábeis auditadas pelo auditor antecessor). Nessas circunstâncias, o auditor antecessor deve fazer indagações e realizar outros procedimentos que ele considere necessários (por exemplo, revisar os papéis de trabalho do auditor sucessor que documentem assuntos que afetam exercícios/períodos anteriores). O auditor deve então decidir, com base nas evidências de auditoria obtidas, se o seu parecer deve ser modificado. Se o auditor antecessor concluir que seu parecer deva ser modificado, ele deve seguir a orientação contida nos itens 1, 2 e 6 deste anexo III.

6. O conhecimento pelo auditor antecessor das atividades correntes de seu ex-cliente é obviamente limitado pela ausência de um relacionamento contínuo. Consequentemente, quando reemitir o parecer sobre demonstrações contábeis de exercícios/periodos anteriores, o auditor antecessor deve usar a mesma data de seu parecer anteriormente emitido para evitar qualquer interpretação / entendimento de que ele examinou quaisquer registros, transações ou eventos após aquela data. Se o auditor antecessor modificar o seu parecer ou se as demonstrações contábeis forem refeitas, o auditor deve reemitir o seu parecer com dupla data.

**Resolução CFC nº 821, de 17/12/97.**  
**NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE**

**1.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL**

1.1.1 - O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

1.1.2 - O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

1.1.3 - Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação, junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido, para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

1.1.4 - O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos do contratante.

**1.2 – INDEPENDÊNCIA**

O item 1.2 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.034/05, de 26 de agosto de 2005.

**1.3 – RESPONSABILIDADES DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

1.3.1 – O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

1.3.2 – Ao opinar sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve ser imparcial.

1.3.3 – O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípua a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

1.3.4 – Quando eventuais distorções, por fraude ou erro, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor independente, caso não tenha feito ressalva específica em seu parecer, demonstrar, mediante inclusive a exibição de seus papéis de trabalho às entidades referidas no item 1.6.5, que seus exames foram conduzidos de forma a atender às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e às presentes normas.

**1.4 – HONORÁRIOS**

1.4.1 – O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores:

- a) a relevância, o vulto, a complexidade, e o custo dos serviços a executar;
- b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
- c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- d) a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e
- e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas.

1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborados antes do início da execução do trabalho, que também contenham:

- a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e aos regulamentos aplicáveis ao caso;
- b) que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas;
- c) o prazo estimado para a realização dos serviços;
- d) os relatórios a serem emitidos; e
- e) as condições de pagamento dos honorários.

1.4.3 – A inobservância de qualquer dos temas referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

## **1.5 – GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO**

1.5.1 - O auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data de emissão do seu parecer, de toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.

### **1.6 – SIGILO**

1.6.1 – O sigilo profissional deve ser observado nas seguintes circunstâncias:

- a) na relação entre o auditor e a entidade auditada;
- b) na relação entre os auditores;
- c) na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores; e
- d) na relação entre o auditor e demais terceiros.

1.6.2 – O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

1.6.3 – O auditor somente deverá divulgar a terceiros informações sobre a entidade auditada ou sobre o trabalho por ele realizado caso seja autorizado, por escrito, pela administração da entidade, com poderes para tanto, contendo, de forma clara e objetiva, os limites das informações a serem fornecidas, sob pena de infringir o sigilo profissional.

1.6.4 - O auditor, quando previamente autorizado por escrito, pela entidade auditada, deverá fornecer as informações que forem julgadas necessárias ao trabalho do auditor independente que o suceder, as quais serviram de base para a emissão do último parecer de auditoria por ele emitido.

1.6.5 - O auditor, desde que autorizado pela administração da entidade auditada, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como pelos órgãos reguladores e fiscalizadores de atividades específicas, quando o trabalho for realizado em entidades sujeitas ao controle daqueles organismos, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, de modo a demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, das presentes normas e demais normas legais aplicáveis.

1.6.5.1 – Os contadores designados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, para efetuarem a fiscalização do exercício profissional, deverão ter competência técnico-profissional similar à requerida ao auditor independente para o trabalho por ele realizado, e assumirão compromisso de sigilo profissional semelhante.

1.6.5.2 – Os organismos profissionais assumirão a responsabilidade civil por perdas e danos que vierem a ser causados em decorrência da quebra de sigilo dos profissionais por eles designados, para o exame dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores.

1.6.6 – O dever de manter o sigilo prevalece:

- a) para os auditores, mesmo após terminados os compromissos contratuais;
- b) para os contadores designados pelos organismos referidos no item 1.6.5, mesmo após o término do vínculo empregatício ou funcional; e
- c) para os Conselheiros do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, mesmo após o término dos respectivos mandatos.

## **1.7– RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DO AUDITOR INTERNO**

1.7.1– A responsabilidade do auditor não será modificada, mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos trabalhos.

## **1.8– RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS**

O item 1.8.1 foi revogado pela Resolução CFC nº 1.023, de 15 de abril de 2005.

1.8.2 – A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional, quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, quando tal fato for mencionado em seu parecer.

## **1.9– INFORMAÇÕES ANUAIS AOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE**

1.9.1 - O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

- a) as informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizada em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior;
- b) a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior;

e

c) a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria ultrapassarem, na média dos últimos 3 anos, os honorários dos serviços de auditoria.

**1.9.2**– Quando solicitado, o auditor deverá disponibilizar e fornecer, no prazo de trinta dias, a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente.

1.9.3 – A relação de clientes, referida no item 1.9.2, deverá identificar as companhias abertas, instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento, entidades autorizadas a funcionar pela Susep – Superintendência de Seguros Privados, administradoras de consórcio, entidades fechadas de previdência privada, empresas estatais (federais, estaduais e municipais), empresas públicas, sociedade por ações de capital fechado com mais de 100 acionistas e as sociedades limitadas que tenham o controle societário, direto ou indireto, das entidades referidas neste item.

1.9.4 - As informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade serão resguardadas pelo sigilo, nos termos previstos nestas normas.

#### **1.10 - EDUCAÇÃO CONTINUADA**

1.10.1– O auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

#### **1.11 – EXAME DE COMPETÊNCIA PROFISSIONAL**

1.11.1 – O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

#### **1.12 – MANUTENÇÃO DOS LÍDERES DA EQUIPE DE AUDITORIA**

1.12.1 – A utilização dos mesmos profissionais de liderança (sócio, diretor e gerente) na equipe de auditoria, numa mesma entidade auditada, por longo período, pode criar a perda da objetividade e do ceticismo, necessários na auditoria. O risco dessa perda deve ser eliminado adotando-se a rotação, a cada intervalo menor ou igual a cinco anos consecutivos, das lideranças da equipe de trabalho de auditoria, que somente devem retornar à referida equipe no intervalo mínimo de três anos.

O item 1.12 e seu subitem foram incluídos pela Resolução CFC nº 965, de 16 de maio de 2003.

<b>Resolução CFC nº 1.034, de 26/08/05. NBC P 1.2 – INDEPENDÊNCIA</b>
---

#### **1.2.1. DEFINIÇÕES**

1.2.1.1. Esta norma estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria.

1.2.1.2. Entidade de auditoria é a instituição vista no seu conjunto, ou seja, o auditor independente pessoa física ou jurídica, inclusive pessoas jurídicas sob a mesma administração, tais como as de consultoria e/ou assessoria e, em sendo o caso, as demais entidades de auditoria por rede, atuando no Brasil ou no exterior.

1.2.1.3. Entidade de auditoria por rede é aquela sob controle, administração, razão social ou nome fantasia comuns, inclusive por associação.

1.2.1.4. Entidade auditada é aquela na qual uma entidade de auditoria realiza trabalho de auditoria das Demonstrações Contábeis com o objetivo de emissão de parecer ou formação de juízo sobre estas. Quando a entidade auditada é emissora de ações negociadas em bolsa de valores, a entidade auditada inclui sempre suas entidades relacionadas.

1.2.1.5. Entidade relacionada é aquela que tem uma das seguintes relações com a entidade auditada:

a) entidade que tem controle direto ou indireto sobre a entidade auditada, desde que a entidade auditada seja relevante para essa entidade;

b) entidade com interesse financeiro direto na entidade auditada, desde que tal entidade tenha influência significativa sobre a entidade auditada e o interesse na entidade auditada seja relevante para essa entidade;

c) entidade sobre a qual a entidade auditada tenha controle direto ou indireto;

d) entidade na qual a entidade auditada, ou uma entidade a esta relacionada, tenha um interesse financeiro direto que lhe proporcione influência significativa, ou seja, preponderância nas deliberações sociais, sobre essa entidade e o interesse seja relevante para a entidade auditada e sua entidade relacionada; e

e) entidade sob controle comum ao da entidade auditada desde que essa entidade e a entidade auditada sejam, ambas, relevantes para a entidade controladora.

1.2.1.6. Equipe de auditoria são:

a) todos os profissionais que participam do trabalho de auditoria;

b) todas as outras pessoas da entidade de auditoria capazes de influir, diretamente, sobre o resultado do trabalho de auditoria, incluindo:

b.1) aquelas que recomendam a remuneração do sócio do trabalho de auditoria no âmbito da realização do trabalho de auditoria, ou que são responsáveis diretas pela supervisão ou gerenciamento daquele profissional. Isso inclui todas as pessoas que ocupem cargos superiores ao sócio-líder do trabalho, sucessivamente, até o presidente da entidade de auditoria;

b.2) aquelas que dão consultoria de cunho técnico ou setorial sobre questões, transações ou fatos relativos ao trabalho de auditoria; e

b.3) aquelas que efetuam o controle de qualidade do trabalho de auditoria.

c) todas as pessoas de uma entidade de auditoria por rede capazes de influir, diretamente, sobre o resultado do trabalho de auditoria.

1.2.1.7. Membros imediatos da família são o cônjuge e todos os dependentes, financeiramente, dos membros da equipe de auditoria.

### **1.2.2. CONCEITOS**

1.2.2.1. A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.

1.2.2.2. A independência exige:

a) independência de pensamento – postura que permite expressar uma opinião sem ser afetado por influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo à pessoa agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional;

b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias significativos a ponto de um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluir dentro do razoável que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

1.2.2.3. Independência pode ser afetada por ameaças de interesse próprio, auto-revisão, defesa de interesses da entidade auditada, familiaridade e intimidação.

1.2.2.4. Ameaça de interesse próprio ocorre quando uma entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria poderia auferir benefícios de um interesse financeiro na entidade auditada, ou outro conflito de interesse próprio com essa entidade auditada.

1.2.2.5. Ameaça de auto-revisão ocorre quando o resultado de um trabalho anterior precisa ser reanalisado ao serem tiradas conclusões sobre o trabalho de auditoria ou quando um membro da equipe de auditoria era, anteriormente, administrador ou diretor da entidade auditada, ou era um funcionário cujo cargo lhe permitia exercer influência direta e importante sobre o objeto do trabalho de auditoria.

1.2.2.6. Ameaça de defesa de interesses da entidade auditada ocorre quando a entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria defendem ou parecem defender a posição ou a opinião da entidade auditada, a ponto de poderem comprometer ou darem a impressão de comprometer a objetividade. Pode ser o caso da entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria que subordina seu julgamento ao da entidade auditada.

1.2.2.7. Ameaça de familiaridade ocorre quando, em virtude de um relacionamento estreito com uma entidade auditada, com seus administradores, com diretores ou com funcionários, uma entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria passam a se identificar, demasiadamente, com os interesses da entidade auditada.

1.2.2.8. Ameaça de intimidação ocorre quando um membro da equipe de auditoria encontra obstáculos para agir, objetivamente, e com ceticismo profissional devido a ameaças, reais ou percebidas, por parte de administradores, diretores ou funcionários de uma entidade auditada.

1.2.2.9. A entidade de auditoria e os membros da equipe de auditoria têm a responsabilidade de manter-se independentes, levando em conta o contexto em que exercem suas atividades, as



ameaças à independência e as salvaguardas disponíveis para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

1.2.2.10. Quando são identificadas ameaças, exceto aquelas, claramente, insignificantes, devem ser definidas e aplicadas salvaguardas adequadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Essa decisão deve ser documentada. A natureza das salvaguardas a aplicar varia conforme as circunstâncias. Sempre se deve considerar o que um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluiria, numa avaliação razoável, ser inaceitável. A consideração do auditor é afetada por questões como a importância da ameaça, a natureza do trabalho de auditoria, os usuários previstos do relatório e a estrutura da entidade de auditoria.

1.2.2.11. As entidades de auditoria devem instituir políticas e procedimentos relativos às comunicações de independência com os organismos de governança da entidade auditada. No caso da auditoria de entidades registradas em bolsas de valores, a entidade de auditoria deve comunicar, formalmente, ao menos uma vez por ano, todos os relacionamentos e as outras questões entre a entidade de auditoria, as entidades de auditoria por rede e a entidade auditada que, de acordo com o julgamento profissional da entidade de auditoria, podem ser consideradas, em uma perspectiva razoável, como afetando a independência. Os assuntos a serem comunicados variam em cada caso e devem ser decididos pela entidade de auditoria, mas devem, em geral, tratar dos assuntos relevantes expostos nesta norma.

### **1.2.3. PERDA DE INDEPENDÊNCIA**

1.2.3.1. Determinadas situações caracterizam a perda de independência da entidade de auditoria em relação à entidade auditada. Assim sendo, são apresentados alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pela entidade de auditoria:

1.2.3.2. Interesses financeiros são a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela entidade de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente à entidade auditada, suas controladas ou integrantes de um mesmo grupo econômico, dividindo-se em diretos e indiretos.

1.2.3.2.1. Interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários; e

1.2.3.2.2. Interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante um plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa não detém o controle nem exerce influência significativa. A relevância de um interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto da entidade auditada, do trabalho e do patrimônio líquido do indivíduo em questão. Um interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.

1.2.3.3. Se a entidade de auditoria, um membro da equipe de auditoria ou o responsável técnico do trabalho de auditoria ou outros membros dentro da entidade de auditoria, em nível gerencial, que possam influenciar o resultado dos trabalhos, ou um membro imediato da família destas pessoas tiver um interesse financeiro direto ou um interesse financeiro indireto relevante na entidade auditada, está caracterizada a perda de independência.

1.2.3.4. As únicas ações disponíveis para eliminar a perda de independência são:

a) alienar o interesse financeiro direto antes de a pessoa física tornar-se membro da equipe de auditoria;

b) alienar o interesse financeiro indireto relevante em sua totalidade ou alienar uma quantidade suficiente dele para que o interesse remanescente deixe de ser relevante antes de a pessoa tornar-se membro da equipe de auditoria; ou

c) afastar o membro da equipe de auditoria do trabalho da empresa auditada.

1.2.3.5. No caso de sócio da entidade de auditoria ou membro imediato de sua família, as ações de que tratam as alíneas "a" e "b" acima devem ser tomadas antes do início dos trabalhos.

1.2.3.6. A violação inadvertida no tocante a interesse financeiro em uma entidade auditada não prejudicaria a independência da entidade de auditoria, da entidade de auditoria por rede ou de um membro da equipe de auditoria se:

a) a entidade de auditoria e a entidade de auditoria por rede têm políticas e procedimentos instituídos que requerem que todos os profissionais informem, prontamente, à entidade de auditoria

quaisquer violações resultantes da compra, da herança ou de outra forma de aquisição de um interesse financeiro na entidade auditada;

b) a entidade de auditoria e a entidade de auditoria por rede informam, prontamente, o profissional que o interesse financeiro deve ser alienado; e

c) a alienação for efetuada quando da identificação do problema, ou o profissional é afastado da equipe de auditoria.

1.2.3.7. Quando ocorrer uma violação inadvertida no tocante a um interesse financeiro na entidade auditada, a entidade de auditoria deve considerar se devem ser aplicadas salvaguardas que podem ser:

a) obtenção da participação de um auditor adicional que não tenha feito parte do trabalho de auditoria para revisar o trabalho feito pelo membro da equipe de auditoria; ou

b) exclusão da pessoa da tomada de decisões importantes referentes ao trabalho de auditoria.

1.2.3.8. A perda de independência pode-se dar ainda por:

a) operações de créditos e garantias com a entidade auditada;

b) relacionamentos comerciais com a entidade auditada;

c) relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada;

d) atuação como administrador ou diretor de entidade auditada.

#### **1.2.4. OPERAÇÕES DE CRÉDITOS E GARANTIAS**

1.2.4.1. A entidade de auditoria, sócios, membros da equipe e membros imediatos da família destas pessoas não podem ter operações relevantes de operações de créditos ou garantia de operações de créditos com instituições financeiras que sejam entidade auditada. As seguintes transações são permitidas, se realizadas dentro dos requisitos e das condições oferecidos a terceiros:

a) operações de créditos para aquisição de veículo;

b) arrendamento de veículo;

c) saldos em cartão de crédito que não superem 20 salários-mínimos; e

d) operações de créditos para aquisição de imóveis, com garantia.

1.2.4.2. Caso o empréstimo não seja feito em condições normais de crédito para quaisquer das partes, é necessária uma das seguintes ações para impedir a caracterização da perda de independência:

a) liquidação total do empréstimo pela entidade de auditoria;

b) liquidação total do empréstimo pelo sócio ou membro da equipe da entidade de auditoria;

ou

c) afastamento do sócio ou membro da equipe de trabalho de auditoria.

1.2.4.3. É, expressamente, proibida para entidades de auditoria, sócios, membros da equipe e membros da família destas pessoas a obtenção de operações de créditos por meio de entidades auditadas.

1.2.4.4. Não devem ser considerados, para efeito de independência, as operações de créditos contratados em período anterior ao relacionamento do auditor independente com a instituição financeira, ou antes, que o profissional faça parte da equipe de auditoria, desde que tenha sido contratado em condições de mercado e mantidos os prazos e as condições originais.

1.2.4.5. Se a entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria conceder empréstimo a uma entidade auditada que não seja um banco ou instituição semelhante, ou garantir um empréstimo tomado por essa entidade auditada, a ameaça de interesse próprio criada seria tão importante que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável, a menos que o empréstimo ou a garantia fosse irrelevante tanto para a entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria como para a entidade auditada.

#### **1.2.5. RELACIONAMENTOS COMERCIAIS COM A ENTIDADE AUDITADA**

1.2.5.1. As transações comerciais da entidade de auditoria, de sócios e membros da equipe de auditoria com uma entidade auditada devem ser feitas dentro do curso normal de negócios e na mesma condição com terceiros. No entanto, essas operações não podem ser de tal dimensão que criem uma ameaça de interesse próprio.

1.2.5.2. Relacionamentos comerciais em condições diferenciadas, privilegiadas e relevantes com entidades auditadas afetam a independência do auditor e, nesses casos, deve ser adotada uma das seguintes ações:

a) terminar o relacionamento comercial;

b) substituir o membro da equipe que tenha relacionamento comercial; ou

c) recusar a realização do trabalho de auditoria.

#### **1.2.6. RELACIONAMENTOS FAMILIARES E PESSOAIS**

1.2.6.1. A perda de independência está sujeita a uma série de fatores, entre eles as responsabilidades do membro da equipe de auditoria no trabalho, a proximidade do relacionamento e o papel do membro da família ou de relacionamento pessoal na entidade auditada.

1.2.6.2. As funções ocupadas por pessoas próximas ou familiares, que prejudicam a independência da entidade de auditoria, são aquelas que:

a) exercem influência significativa sobre as políticas operacionais, financeiras ou contábeis. Em geral, diz respeito a uma pessoa que tem funções como presidente, diretor, administrador, gerente geral de uma entidade auditada;

b) exercem influência nas Demonstrações Contábeis da entidade auditada. Em geral, diz respeito a funções consideradas críticas no ambiente contábil como *controller*, gerente de contabilidade, contador; e

c) são consideradas sensíveis sob o ponto de vista da auditoria. Em geral, inclui cargos com atribuições de monitoramento dos controles internos da entidade auditada, como, por exemplo, tesoureiro, auditor interno, gerente de compras/vendas, entre outras.

### **1.2.7.VÍNCULOS EMPREGATÍCIOS OU SIMILARES POR ADMINISTRADORES, EXECUTIVOS OU EMPREGADOS DA ENTIDADE AUDITADA MANTIDOS, ANTERIORMENTE, COM A ENTIDADE DE AUDITORIA**

1.2.7.1. A independência da entidade de auditoria ou membro de sua equipe pode ser comprometida se um diretor ou um administrador ou empregado da entidade auditada, em condições de exercer influência direta e significativa sobre o objeto do trabalho de auditoria, tiver sido um membro da equipe de auditoria ou sócio da entidade de auditoria. Este comprometimento da independência ocorre dependendo dos seguintes fatores:

a) influência do cargo da pessoa na entidade auditada;

b) grau de envolvimento que a pessoa terá com a equipe de auditoria;

c) tempo decorrido desde que a pessoa foi membro da equipe de auditoria ou da entidade de auditoria; e

d) cargo que a pessoa tiver exercido na equipe ou na entidade de auditoria.

1.2.7.2. Após avaliados os fatores de que trata o item anterior, ações visando salvaguardar a independência da entidade de auditoria devem ser aplicadas, tais como as seguintes:

a) modificar o plano de auditoria, se necessário;

b) designar uma equipe de auditoria que inclua membros com experiência superior àquela do profissional que transferiu-se para a entidade auditada;

c) envolver um outro profissional que não seja membro da equipe de auditoria para revisar o trabalho realizado; ou

d) ampliar o nível de controle de qualidade do trabalho.

1.2.7.3. Nos casos estabelecidos na alínea “k” do item 1.2.10.6, as seguintes condições devem ser observadas:

a) a pessoa em questão não tem nenhum benefício da entidade de auditoria, a menos que, em razão de acordos feitos anteriormente e de montantes prefixados; além disso, o valor devido à pessoa pela entidade de auditoria não deve ser de importância que possa ameaçar a independência da entidade de auditoria; e

b) a pessoa não participa e não aparenta participar dos negócios ou das atividades da entidade de auditoria.

1.2.7.4. Constitui-se conflito de interesse e possível perda de independência da entidade de auditoria quando um sócio ou um membro da equipe de auditoria possa estar em processo de negociação para ingressar na entidade auditada. Essa ameaça é reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de todas as seguintes ações:

a) manter políticas e procedimentos no sentido de exigir que a pessoa envolvida com a entidade auditada, quanto ao seu possível ingresso como executivo ou empregado de tal entidade, notifique a entidade de auditoria sobre tal circunstância no momento inicial do processo;

b) não designar sócio ou membro da equipe que esteja em processo de negociação com a entidade auditada; e

c) avaliar a necessidade de realizar uma revisão, independentemente, de todos os julgamentos significativos feitos por aquela pessoa enquanto participava do trabalho.

1.2.7.5. Membros da entidade de auditoria que, anteriormente, eram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada – a atuação como membro da equipe de auditoria de um ex-administrador, um executivo ou um empregado da entidade auditada, consideradas determinadas circunstâncias, caracteriza-se como perda de independência da entidade de auditoria. Isso se aplica, particularmente, no caso em que um membro da equipe tenha que reportar, por

exemplo, sobre elementos das Demonstrações Contábeis que ele mesmo tenha preparado, ou ajudado a preparar, enquanto atuando na entidade auditada.

1.2.7.6. Se, durante o período coberto pela auditoria, um membro da equipe de auditoria tenha atuado como administrador ou como executivo da entidade auditada ou tenha sido um empregado ocupando posição que lhe permitisse exercer influência direta e significativa no objeto da auditoria, a ameaça à perda de independência é tão significativa que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável. Consequentemente, tais indivíduos não devem ser designados como membros da equipe de auditoria.

1.2.7.7. Se, durante período, imediatamente, anterior ao período coberto pela auditoria, um membro da equipe de auditoria tenha atuado como administrador ou como executivo da entidade auditada ou tenha sido um empregado, ocupando posição que lhe permitisse exercer influência direta e significativa no objeto da auditoria, isso pode criar ameaças de interesse próprio, de auto-revisão ou de familiaridade. Por exemplo, essas ameaças seriam criadas se uma decisão tomada ou um trabalho executado pelo indivíduo no período, imediatamente, anterior, enquanto empregado pela entidade auditada está para ser analisado como parte da auditoria no período corrente. A significância dessas ameaças depende de fatores como:

a) a posição que o indivíduo ocupava na entidade auditada;  
b) o lapso de tempo decorrido de, no mínimo, dois anos desde que o indivíduo desvinculou-se da entidade auditada e venha exercer função de responsabilidade, como encarregado, supervisor ou gerente de equipe ou sócio da entidade de auditoria na condução dos trabalhos na entidade auditada;

c) a função que o indivíduo ocupa na equipe de auditoria.

1.2.7.8. A significância dessas ameaças deve ser avaliada e, se seu nível não for, claramente, insignificante, salvaguardas devem ser consideradas e aplicadas, conforme necessário, para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Tais salvaguardas podem incluir:

a) envolvimento de um outro profissional para revisar o trabalho executado pelo indivíduo enquanto membro da equipe de auditoria; ou

b) discussão do assunto com os órgãos de governança corporativa da entidade auditada.

#### **1.2.8. ATUANDO COMO ADMINISTRADOR OU DIRETOR DE ENTIDADES AUDITADAS**

1.2.8.1. Se um sócio ou um membro da entidade de auditoria atuar também como diretor, membro do conselho de administração, conselho fiscal ou executivo da entidade auditada, a ameaça criada à perda de independência é de tal magnitude que não existe salvaguarda ou ação a ser aplicada que possa impedir o conflito de interesse. E, neste caso, a realização do trabalho deve ser recusada.

#### **1.2.9. ROTAÇÃO DOS LÍDERES DE EQUIPE DE AUDITORIA**

1.2.9.1. Visando possibilitar contínua renovação da objetividade e do ceticismo do auditor, necessários na auditoria, é requerida a rotação dos responsáveis técnicos pelos trabalhos na entidade auditada.

1.2.9.2. Alguns fatores que podem influenciar a objetividade e o ceticismo do auditor são:

a) tempo que o profissional faz parte da equipe de auditoria. O risco de perda da objetividade e do ceticismo pode ocorrer com o passar dos anos; e

b) função do profissional na equipe de auditoria. O risco de perda da objetividade e do ceticismo é maior no pessoal de liderança da equipe, ou seja, os responsáveis técnicos. Neste aspecto, entende-se que as demais funções da equipe de auditoria, ou seja, as funções de gerente, sênior ou encarregado e assistentes dedicam-se a realizar os trabalhos de auditoria e não a tomar decisões-chave. Adicionalmente, os trabalhos executados por estes últimos são revisados pelos membros mais experientes da equipe de auditoria e as conclusões obtidas são por estes corroboradas.

1.2.9.3. Visando impedir o risco de perda da objetividade e do ceticismo do auditor, é necessária a aplicação das seguintes ações:

a) rotação do pessoal de liderança da equipe de auditoria a intervalos menores ou iguais a cinco anos consecutivos; e

b) intervalo mínimo de três anos para o retorno do pessoal de liderança à equipe.

1.2.9.4. Como é impraticável a rotação nas entidades de auditoria de porte pequeno, com apenas um sócio ou diretor e auditores pessoas físicas, para atender ao estabelecido nas alíneas “a” e “b” acima nos anos em que se completarem os cinco anos e durante os próximos três anos dos prazos estabelecidos nesse item, seus trabalhos devem ser submetidos à revisão por outra entidade de auditoria, que emitirá relatório circunstanciado sobre a correta aplicação das normas profissionais

e das técnicas nestes trabalhos, encaminhando-o ao Conselho Federal de Contabilidade até 31 de julho de cada ano.

#### **1.2.10. PRESTAÇÃO DE OUTROS SERVIÇOS**

1.2.10.1. As entidades de auditoria prestam, usualmente, outros serviços para as entidades auditadas, compatíveis com seu nível de conhecimento e capacitação.

1.2.10.2. As entidades auditadas valorizam os serviços proporcionados por essas entidades de auditoria quando estas possuem um bom entendimento do negócio e contribuem com conhecimento e capacitação em outras áreas. Além disso, muitas vezes, a prestação desses outros serviços, não de auditoria, proporcionam às equipes de auditoria desenvolvimento de conhecimentos relativos aos negócios e operações da entidade auditada, que são proveitosos para o próprio trabalho de auditoria.

1.2.10.3. A prestação desses outros serviços, entretanto, não pode criar ameaças à independência da entidade de auditoria ou de membros da equipe de auditoria.

1.2.10.4. Os princípios básicos que devem fundamentar qualquer regra de independência do auditor são:

- a) o auditor não deve auditar o seu próprio trabalho;
- b) o auditor não deve exercer funções gerenciais na entidade auditada; e
- c) o auditor não deve promover interesses da entidade auditada.

1.2.10.5. Conseqüentemente, é necessário avaliar se a realização desses outros serviços pode vir a criar conflitos de interesses e, por conseguinte, possível perda de independência.

1.2.10.6. Entre outros, os serviços abaixo, também chamados de consultoria, podem caracterizar a perda de independência:

- a) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
- b) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;
- c) serviços de auditoria interna à entidade auditada;
- d) serviços de consultoria de sistema de informação computadorizado;
- e) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial;
- f) serviços de finanças corporativas e assemelhados;
- g) serviços de seleção de executivos;
- h) registro (escrituração) contábil.

h.1) a execução, para uma entidade auditada, de serviços como a preparação de registros contábeis ou elaboração de Demonstrações Contábeis caracteriza-se como conflito de interesse e, conseqüentemente, perda de independência.

h.2) cabe à administração da entidade auditada providenciar, por intermédio de seu corpo de profissionais ou de contabilista independente, a manutenção dos registros contábeis e a elaboração de Demonstrações Contábeis, embora a entidade auditada possa solicitar assistência à entidade de auditoria;

h.3) porém, se a entidade de auditoria e o pessoal que presta assistência à entidade auditada tomarem decisões gerenciais, surge o conflito de interesses e, também neste caso, ocorre a perda da independência;

h.4) conseqüentemente, o pessoal da entidade de auditoria não deve tomar tais decisões.

São exemplos de decisões gerenciais:

h.4.1) escriturar registros contábeis;

h.4.2) apurar ou alterar lançamentos em diários ou a classificação de contas ou operações ou outros registros contábeis sem obtenção da aprovação expressa da entidade auditada;

h.4.3) autorizar ou aprovar operações; e

h.4.4) preparar documento fonte de dados (inclusive decisões sobre premissas de avaliações) ou fazer alterações em tais documentos ou dados.

h.5) para os exemplos acima, não há nenhuma providência de salvaguarda para garantir a independência da entidade de auditoria, a não ser a recusa dos serviços de assistência à entidade auditada ou a recusa da realização da auditoria.

i) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;

i.1) uma avaliação econômico-financeira compreende a formulação de premissas relativas a acontecimentos futuros, a aplicação de determinadas metodologias e técnicas e a combinação de ambas para calcular um determinado valor, ou intervalo de valores, para um ativo, um passivo ou uma entidade como um todo.

i.2) pode ser criada uma ameaça de auto-revisão quando uma entidade de auditoria ou uma entidade de auditoria por rede fizerem uma avaliação para uma entidade auditada que deva ser incorporada às Demonstrações Contábeis da entidade auditada. Neste caso, pode ser estabelecido o

conflito de interesses quando uma entidade de auditoria fizer uma avaliação para uma entidade auditada, inclusive controladas, coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico a que deva ser incorporada, fusionada, cindida ou utilizada para a integralização de capital, caracterizando, assim, a perda de independência;

i.3) se o serviço de avaliação envolver questões relevantes para as Demonstrações Contábeis e um grau significativo de subjetividade, a ameaça de auto-revisão não pode ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de nenhuma salvaguarda. Dessa forma, tais serviços de avaliação não devem ser prestados ou, alternativamente, o trabalho de auditoria deve ser recusado;

i.4) a realização de serviços de avaliação que não são, nem separadamente nem em conjunto, relevantes para as Demonstrações Contábeis, e que não sejam utilizados na determinação de valores relevantes nas Demonstrações Contábeis ou que não envolvem um grau significativo de subjetividade, pode criar uma ameaça de auto-revisão capaz de ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas. Essas salvaguardas podem ser:

i.4.1) obter a participação de um auditor adicional que não tenha sido membro da equipe de auditoria para revisar o trabalho feito ou opinar conforme necessário;

i.4.2) confirmar com a entidade auditada o entendimento desta sobre as premissas de avaliação e a metodologia a serem usadas, e obter aprovação para seu uso;

i.4.3) obter da entidade auditada uma declaração de aceitação de responsabilidade pelos resultados do trabalho realizado pela entidade de auditoria; e

i.4.4) tomar providências para que o pessoal que prestar tais serviços não participe do trabalho de auditoria.

i.5) o mesmo ocorre com os serviços de avaliação a valor de reposição, de mercado ou similar para fins de reavaliação de ativos, para a constituição de reserva no patrimônio líquido da entidade auditada ou para qualquer outra forma de registro contábil;

i.6) a entidade de auditoria não deve realizar avaliações ou reavaliações para entidades auditadas nas quais o resultado, a valor de mercado ou a valor econômico, tenha, direta ou indiretamente, reflexos relevantes nas Demonstrações Contábeis que estiver auditando. Não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência, por não poder auditar o seu próprio trabalho, que não seja a recusa dos serviços de avaliação ou a renúncia à realização da auditoria. Conseqüentemente, no exercício seguinte, após as Demonstrações Contábeis terem sido auditadas por outro auditor independente, a entidade de auditoria que, atuando como especialista, efetuou a avaliação pode ser contratada sem quebra de independência, desde que o outro auditor independente não tenha compartilhado em seu parecer responsabilidade sobre o resultado da avaliação efetuada;

i.7) a emissão de laudo de avaliação a valores contábeis, apesar de se diferenciar de relatório de auditoria e acarretar responsabilidades profissionais distintas ao profissional que o elabora, é formulada com base na auditoria de um balanço patrimonial, pois tem como objeto o patrimônio mensurado de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, portanto, não configura a incompatibilidade ou o conflito de interesses com a prática da auditoria independente e, assim sendo, não resulta em perda de independência.

j) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;

j.1) é comum a entidade de auditoria ser solicitada a prestar serviços de consultoria tributária, fiscal e parafiscal a uma entidade auditada. Tais serviços compreendem uma gama variada de tipos, incluindo:

j.1.2) o cumprimento das leis e das normas;

j.1.3) a emissão de cartas-consultas;

j.1.4) a assistência técnica na solução de divergências quanto a impostos e contribuições; e

j.1.5) o planejamento tributário.

j.2) esses trabalhos não são, geralmente, considerados ameaças à independência da entidade de auditoria, pois não caracterizam a perda real ou suposta da sua objetividade e da sua integridade;

j.3) planejamento tributário é a atividade que auxilia a administração dos tributos, projeta os atos e fatos administrativos ou relacionados com a melhor abordagem no tratamento a ser dado a determinado produto ou serviço da entidade auditada, com o objetivo de mensurar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, maximizando vantagens e reduzindo riscos, se efetuado em bases estritamente científicas;

j.4) entretanto, quando o denominado e já conceituado planejamento tributário é realizado sem levar em consideração bases estritamente científicas e não estiver amparado legalmente e suportado por documentação hábil e idônea, pode nascer a figura da fraude, do ato simulado ou

dissimulado, podendo, nesse momento, proporcionar conflito de interesse e, portanto, a perda de independência da entidade de auditoria. Incluem-se, nesse contexto, os ditos planejamentos tributários que não tenham sido avaliados por consultores jurídicos externos e apresentando risco para a entidade auditada, ainda que haja a concordância e o consentimento da administração da entidade auditada. Geralmente, os honorários dos serviços de planejamento tributário cobrados pela entidade de auditoria, nestes casos, incluem importante parcela variável proporcional ao benefício conseguido pela entidade auditada. A forma de cobrança de honorários, entretanto, não é o fator determinante para a interpretação da perda de independência. Para estes casos, não há ação de salvaguarda a ser tomada pela entidade de auditoria que não seja a recusa da prestação do serviço de planejamento tributário ou a renúncia da realização dos trabalhos de auditoria independente;

j.5) não constituem perda de independência os serviços prestados pela entidade de auditoria relacionados com a resposta de solicitação de análise e conclusão sobre estruturação tributária elaborada pela administração da entidade auditada ou por terceiros por ela contratados.

k) serviços de auditoria interna à entidade auditada;

k.1) conflitos de interesse podem ser gerados pela prestação, pela entidade de auditoria independente, de serviços de auditoria interna a uma entidade auditada;

k.2) os serviços de auditoria interna realizados por uma entidade de auditoria são, geralmente, decorrentes da terceirização do departamento de auditoria interna ou da solicitação dos chamados trabalhos especiais de auditoria;

k.3) em certos casos, o cuidado na manutenção de determinadas salvaguardas a seguir listadas impede a existência do conflito de interesses e, por conseguinte, a perda de independência:

k.3.1) assegurar que o pessoal da entidade de auditoria não atue e nem pareça atuar em uma condição equivalente à de um membro da administração da entidade auditada;

k.3.2) assegurar que a entidade auditada reconheça sua responsabilidade por instituir, manter e monitorar o sistema de controle interno;

k.3.3) assegurar que a entidade auditada designe um funcionário competente, preferivelmente da alta administração, para ser o responsável pelas atividades de auditoria interna;

k.3.4) assegurar que a entidade auditada seja responsável por avaliar e determinar quais as recomendações da entidade de auditoria que devam ser implementadas;

k.3.5) assegurar que a entidade auditada avalie a adequação dos procedimentos de auditoria interna executados e as conclusões resultantes mediante a obtenção de relatórios da entidade de auditoria e a tomada de decisões com base nesses relatórios; e

k.3.6) assegurar que as conclusões e as recomendações decorrentes da atividade de auditoria interna sejam devidamente informadas aos responsáveis pela entidade auditada.

k.4) nos casos em que órgãos reguladores específicos de setores da atividade econômica restrinja a execução de trabalhos de auditoria interna, pela entidade de auditoria independente, esta deve atender àquela regulamentação.

l) serviços de consultoria de sistemas de informação computadorizados.

l.1) caracteriza-se como conflito de interesse a prestação pela entidade de auditoria de serviços que envolvam o desenho e a implementação de sistemas de informações usados para gerar a informação contábil da entidade auditada, incluindo os serviços de remodelamento dos sistemas contábeis de qualquer natureza, como financeiro e de custos.

l.2) não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.

l.3) constituem-se trabalhos da especialidade da entidade de auditoria e parte integrante de seus exames, portanto sem caracterizar perda de independência, os serviços do tipo:

l.3.1) diagnóstico substanciado em procedimentos de análise e crítica, desenvolvidos em um desenho já definido no qual especialistas da entidade de auditoria podem identificar riscos de sistemas, falhas de fluxo de informações e pontos de melhoria para aprimoramento do atual desenho;

l.3.2) assistência na revisão da configuração do sistema de controles internos e de informações, na qual o procedimento visa a eliminar erros ou conflitos identificados nos sistemas; e

l.3.3) elaboração de relatórios específicos sobre a qualidade dos controles internos e de informação da entidade auditada.

m) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial.

m.1) caracteriza-se como conflito de interesse a prestação, pela entidade de auditoria independente ou profissional pessoa física pertencente ao seu quadro, de serviços que envolvam a atividade de perito nas esferas judicial ou extrajudicial (esferas administrativas ou juízo privado-arbitragem).

m.2) não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria.

n) serviços de finanças corporativas e assemelhados.

n.1) a prestação de serviços, consultoria ou assistência de finanças corporativas a uma entidade auditada pode criar ameaças à independência por poder representar defesa de interesses da entidade auditada ou da revisão do próprio trabalho. No caso de alguns serviços de finanças corporativas, as ameaças à independência criadas são tão importantes que nenhuma salvaguarda pode ser aplicada para reduzi-las a um nível aceitável. Por exemplo, a promoção, a negociação ou a subscrição de ações de uma entidade auditada não é compatível com a prestação de serviços de auditoria. Ademais, comprometer a entidade auditada com os termos de uma transação ou realizar a transação em nome da entidade auditada criaria uma ameaça à independência tão importante que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável. No caso de uma entidade auditada, a prestação dos serviços de finanças corporativas mencionados acima por uma entidade de auditoria ou entidade de auditoria por rede cria uma ameaça à independência tão importante que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável;

n.2) outros serviços de finanças corporativas podem criar ameaças à independência do auditor por poder representar defesa do interesse da entidade auditada ou revisão do próprio trabalho. No entanto, pode haver salvaguardas para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Exemplos de tais serviços incluem auxiliar a entidade auditada a traçar estratégias societárias, auxiliar na identificação ou apresentar um cliente a possíveis fontes de capital que satisfaçam às especificações ou aos critérios da entidade auditada, e prestar consultoria de estruturação e auxiliar a entidade auditada a analisar os efeitos contábeis das transações propostas. As salvaguardas a serem consideradas incluem:

n.2.1) políticas e procedimentos para proibir as pessoas que auxiliam a entidade auditada a tomar decisões gerenciais em seu nome;

n.2.2) utilização de profissionais não-integrantes da equipe de auditoria para prestar os serviços; e

n.2.3) uma pessoa no nível apropriado de gerência da entidade auditada assuma, efetiva e formalmente, a função de coordenação do assunto e que se encarregue em tomar as decisões-chave.

n.3) não se incluem, nesses casos, os trabalhos da entidade de auditoria limitados à sua competência profissional, tais como:

n.3.1) diagnóstico das diferenças de práticas contábeis entre países;

n.3.2) assessoria na identificação de controles para fins de levantamento de dados financeiros;

n.3.3) aplicação de procedimentos de auditoria sobre os ajustes de diferenças entre as práticas contábeis.

n.4) a emissão de carta de conforto, geralmente comum em processos de captação de recursos com emissão de títulos, também se incorpora a procedimentos que se integram à função do auditor independente e, portanto, não constitui perda de independência.

o) serviços de seleção de executivos:

o.1) o recrutamento de membros da administração para a entidade auditada pode criar ameaças atuais ou futuras de conflito de interesses e, por conseguinte, perda de independência. A ameaça depende de fatores, tais como:

o.1.1) a importância da função da pessoa a ser recrutada; e

o.1.2) a natureza da assistência solicitada.

o.2) em geral, a entidade de auditoria pode prestar serviços como a seleção de profissionais e recomendar sua adequação ao cargo na entidade auditada. Além disso, a entidade de auditoria pode elaborar uma relação sintética de candidatos para entrevista, desde que ela seja feita com base em critérios especificados pela entidade auditada; e

o.3) de qualquer modo, em todos os casos, a entidade de auditoria não deve tomar decisões gerenciais e a decisão de quem contratar deve ser deixada a cargo da entidade auditada.

#### **1.2.11. PRESENTES E BRINDES**

1.2.11.1. Aceitar presentes, brindes ou outros benefícios de uma entidade auditada pode criar conflitos de interesse e, por conseguinte, perda de independência. Quando uma entidade de auditoria ou um membro de equipe aceitam presentes, brindes ou outros benefícios cujo valor não seja claramente insignificante, a perda de independência é caracterizada, não sendo possível a aplicação de qualquer salvaguarda.

#### **1.2.12. LITÍGIOS EM CURSO OU IMINENTES**



1.2.12.1. Quando há, ou é provável haver, um litígio entre a entidade de auditoria ou um membro da sua equipe e a entidade auditada, pode ser criado o conflito de interesse. O relacionamento entre a administração da entidade auditada e os membros da equipe de auditoria precisa ser caracterizado por total franqueza e divulgação completa de todos os aspectos das operações de negócios da entidade auditada. A entidade de auditoria e a administração da entidade auditada podem ficar em lados opostos por causa do litígio, o que pode afetar a disposição da administração em fazer divulgações completas, e a entidade de auditoria pode se ver ameaçada por conflito de interesse. A importância da ameaça criada depende de fatores, tais como:

- a) a relevância do litígio;
- b) a natureza do trabalho de auditoria; e
- c) se o litígio diz respeito a um trabalho de auditoria já efetuado.

1.2.12.2. Uma vez avaliada a importância da ameaça, devem ser aplicadas as seguintes ações, para reduzi-la a um nível aceitável:

- a) informar aos níveis superiores da entidade auditada, por exemplo: conselho de administração, conselho fiscal e assembleia de acionista e acionistas controladores, a extensão e a natureza do litígio;
- b) informar, se aplicável, aos órgãos reguladores competentes a extensão e a natureza do litígio;
- c) se o litígio envolver um membro da equipe de auditoria, afastar aquela pessoa do trabalho de auditoria; ou
- d) envolver outro auditor da entidade de auditoria, não-integrante da equipe, para revisar o trabalho feito ou opinar conforme necessário.

1.2.12.3. Se essas ações não reduzirem a ameaça ao conflito de interesse a um nível adequado, a única alternativa é recusar o trabalho de auditoria.

#### **1.2.13. INCOMPATIBILIDADE OU INCONSISTÊNCIA DO VALOR DOS HONORÁRIOS**

1.2.13.1. Honorários contingenciais, conforme definido na NBC P 1.4 – Honorários Profissionais, não devem ser praticados por gerar conflitos de interesses e, por consequência, perda de independência e, dessa forma, a entidade de auditoria não deve estabelecer honorários contingenciais relacionados a serviços de auditoria prestados para a entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico.

1.2.13.2. Quando os honorários de auditoria forem de valor, substancialmente, inferior ao estabelecido para os outros serviços que a entidade de auditoria realize para a entidade auditada, pode se estabelecer o conflito de interesses, por razões de dependência financeira e, por consequente, a perda de independência.

1.2.13.3. Para que se caracterize a dependência financeira, é necessário que o conjunto dos honorários de serviços prestados à entidade auditada, ou seja, os de auditoria e os demais, seja relevante dentro do total de honorários da entidade de auditoria.

1.2.13.4. Considera-se como conjunto de honorários relevante aquele que represente 25% (vinte e cinco por cento), ou mais, do total de honorários da entidade de auditoria.

#### **1.2.14. OUTRAS SITUAÇÕES**

1.2.14.1. Conforme explanado no início desta Norma, os exemplos de perda de independência citados não são exaustivos. Assim sendo, outras situações podem ensejar o conflito de interesses e a perda de independência. Por este motivo, a entidade de auditoria deve, permanentemente, avaliar se ela se encontra em situação que possa ensejar o conflito de interesse e aparentar a perda de independência e, como parte dessa análise, verificar as possibilidades de aplicação de salvaguardas e, não sendo possível, renunciar o trabalho de auditoria ou outros trabalhos ou atividades que possam estar produzindo o conflito de interesses e a perda de independência.

#### **1.2.15. REQUISITOS FORMAIS DE CONTROLE**

1.2.15.1. A NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade determina aos auditores independentes serem necessárias a implementação e a manutenção de regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade que garantam a qualidade dos serviços prestados.

1.2.15.2. Assim, os requisitos formais mínimos para a verificação do cumprimento dos aspectos desta Norma estão a seguir indicados.

1.2.15.3. Documentação de declaração individual dos profissionais da entidade de auditoria da existência, ou não, das seguintes questões relacionadas a entidades auditadas:

- a) interesses financeiros;
- b) operações de créditos e garantias;
- c) relacionamentos comerciais relevantes estreitos com a entidade auditada;

d) relacionamentos familiares e pessoais; e  
e) membros da entidade de auditoria que já foram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada.

1.2.15.4. A formalização deve ser um processo anual, por meio eletrônico ou não, contendo uma declaração formal de todos os profissionais da entidade de auditoria quanto à existência, ou não, de tais vinculações com a entidade auditada. Em caso de declarações positivas, deverá haver a anotação das providências tomadas, tais como: *não fará parte da equipe de trabalho na empresa auditada x*.

1.2.15.5. Estabelecimento de controle formal que possa permitir a verificação permanente da execução de rotação de pessoal.

1.2.15.6. Estabelecimento de arquivos manuais ou eletrônicos que permitam verificar outros serviços executados em entidades auditadas e o valor dos honorários cobrados.

1.2.15.7. Estabelecimento de controle formal que permita a divulgação interna das contratações de novas entidades auditadas, ao mesmo tempo em que cada profissional a ser envolvido no trabalho se obrigue a informar sobre eventuais riscos seus de conflitos de interesses e perda de independência.

1.2.15.8. Estabelecimento permanente de treinamento sobre o conteúdo desta Norma no Programa de Educação Profissional Continuada.

#### **1.2.16. SANÇÕES**

1.2.16.1. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

<b>Resolução CFC nº 1.023, de 15/04/05.</b> <b>NBC P 1.8 – UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE ESPECIALISTAS</b>
--

#### **1.8.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

1.8.1.1. Esta norma estabelece as condições e procedimentos para utilização de especialistas, pelo auditor independente, como parte da evidência de seus trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.

1.8.1.2. Ao utilizar-se de trabalhos executados por outros especialistas legalmente habilitados, o auditor independente deve obter evidência suficiente de que tais trabalhos são adequados para fins de sua auditoria.

1.8.1.3. A expressão “especialista” significa um indivíduo ou empresa que detenha habilidades, conhecimento e experiência em áreas específicas não relacionadas à contabilidade ou auditoria.

1.8.1.4. A formação e experiência do auditor independente lhe permite possuir conhecimentos sobre os negócios em geral, mas não se espera que ele tenha capacidade para agir em áreas alheias à sua competência profissional.

1.8.1.5. Um especialista pode ser:

- a) contratado pela entidade auditada;
- b) contratado pelo auditor independente;
- c) empregado pela entidade auditada; ou
- d) empregado pelo auditor independente.

1.8.1.6. Quando o auditor independente faz uso de especialistas que sejam seus empregados, estes devem ser considerados como tal e não como auxiliares do processo de auditoria, com a consequente necessidade de supervisão. Assim, nessas circunstâncias, o auditor independente necessita aplicar os procedimentos previstos nesta norma, mas não necessita avaliar sua competência profissional a cada trabalho onde estes se envolvam.

#### **1.8.2. NECESSIDADE DE USO DE TRABALHO DE ESPECIALISTA**

1.8.2.1. Durante a auditoria, o auditor independente pode necessitar obter, em conjunto com a entidade auditada ou de forma independente, evidências para dar suporte às suas conclusões. Exemplos dessas evidências, na forma de relatórios, opiniões ou declarações de especialistas são:

- a) avaliações de certos tipos de ativos, como por exemplo terrenos e edificações, máquinas e equipamentos, obras de arte e pedras preciosas;
- b) determinação de quantidades ou condições físicas de ativos, como por exemplo minerais estocados, jazidas e reservas de petróleo, vida útil remanescente de máquinas e equipamentos;
- c) determinação de montantes que requeiram técnicas ou métodos especializados, como por exemplo avaliações atuariais;
- d) medição do estágio de trabalhos completados ou a completar em contratos em andamento;

e) interpretações de leis, de contratos, de estatutos ou de outros regulamentos  
1.8.2.2. Ao determinar a necessidade de utilizar-se do trabalho de especialistas, o auditor independente deve considerar:

- a) a relevância do item da demonstração contábil que está sendo analisada;
- b) o risco de distorção ou erro levando em conta a natureza e a complexidade do assunto sendo analisado;
- c) conhecimento da equipe de trabalho e a experiência prévia dos aspectos que estão sendo considerados; e
- d) a quantidade e qualidade de outras evidências de auditoria disponíveis para sua análise.

### **1.8.3. COMPETÊNCIA PROFISSIONAL E OBJETIVIDADE DO ESPECIALISTA**

1.8.3.1. Ao planejar o uso do trabalho de um especialista, o auditor independente deve avaliar a competência do especialista em questão. Isso envolve avaliar:

- a) se o especialista tem certificação profissional, licença ou registro no órgão de classe que se lhe aplica; e
- b) a experiência e reputação no assunto em que o auditor busca evidência de auditoria.

1.8.3.2. O auditor também deve avaliar a objetividade do especialista. O risco de que a objetividade do especialista seja prejudicada aumenta quando:

- a) o especialista é empregado da entidade auditada; ou
- b) o especialista é, de alguma forma, relacionado à entidade auditada, como por exemplo ser financeiramente dependente desta ou detendo investimento na mesma.

1.8.3.3. Se o auditor tiver dúvidas quanto à competência profissional ou objetividade do especialista, deve discutir suas opiniões com a administração da entidade auditada e considerar a necessidade de aplicar procedimentos adicionais de auditoria ou buscar evidências junto a outros especialistas de sua confiança.

### **1.8.4. ALCANCE DO TRABALHO DO ESPECIALISTA**

1.8.4.1. O auditor independente deve obter evidência adequada de que o alcance do trabalho do especialista é suficiente para fins de sua auditoria. Tal evidência pode ser obtida por meio de revisão dos termos de contratação geralmente fornecidos pela entidade auditada ao especialista ou contrato entre as partes. Tais termos geralmente cobrem assuntos, tais como:

- a) objetivo e alcance do trabalho do especialista;
- b) descrição dos assuntos específicos que o auditor independente espera que o especialista cubra em seu trabalho;
- c) o uso pretendido, por parte do auditor independente, do trabalho do especialista incluindo a eventual possibilidade de divulgação a terceiros de sua identidade e envolvimento;
- d) o nível de acesso a registros e arquivos a serem utilizados pelo especialista, bem como eventuais requisitos de confidencialidade;
- e) esclarecimentos sobre eventuais relacionamentos entre a entidade auditada e o especialista, se houver;
- f) informação sobre premissas e métodos a serem empregados pelo especialista e sua consistência com aqueles empregados em períodos anteriores.

1.8.4.2. Caso esses assuntos não estejam claramente informados em comunicação formal ao especialista, o auditor independente deve considerar formular tal comunicação diretamente ao especialista como forma de obter evidência apropriada para seus fins.

### **1.8.5. AVALIANDO O TRABALHO DO ESPECIALISTA**

1.8.5.1. O auditor independente deve avaliar a qualidade e suficiência do trabalho do especialista como parte da evidência de auditoria relacionada ao item da demonstração contábil sob análise. Isso envolve uma avaliação sobre se a substância das conclusões do especialista foi adequadamente refletida nas demonstrações contábeis ou fornece suporte adequado para as mesmas. Além disso, deve concluir sobre:

- a) a fonte de dados utilizada pelo especialista;
- b) as premissas e métodos utilizados e sua consistência com períodos anteriores;
- c) os resultados do trabalho do especialista à luz de seu conhecimento geral sobre os negócios e dos resultados e outros procedimentos de auditoria que tenha aplicado;

1.8.5.2. Ao analisar se a fonte de dados utilizada pelo especialista é a mais apropriada nas circunstâncias, o auditor independente deve utilizar os seguintes procedimentos:

- a) indagar ao especialista se os procedimentos aplicados por este último são, no seu julgamento, suficientes para garantir que a fonte de dados é confiável e relevante; e
- b) revisar ou testar na extensão necessária a fonte de dados utilizada pelo especialista.

1.8.5.3. A responsabilidade quanto à qualidade e propriedade das premissas e métodos utilizados é do especialista. O auditor independente não tem a mesma capacitação que o especialista e assim, nem sempre estará em posição para questioná-lo quanto ao trabalho efetuado. Entretanto, o auditor independente deve compreender as premissas e métodos utilizados para poder avaliar se,

baseado no seu conhecimento da entidade auditada e nos resultados de outros procedimentos de auditoria, são adequados às circunstâncias.

1.8.5.4. Se os resultados do trabalho do especialista não fornecer suficiente evidência de auditoria ou se não forem consistentes com outras evidências possuídas pelo auditor independente, este último deve tomar devidas providências. Tais providências podem incluir discussão com a administração da entidade auditada e com o especialista; aplicação de procedimentos de auditoria adicionais; contratação de um outro especialista; ou modificação de seu parecer.

#### **1.8.6. REFERÊNCIA AO ESPECIALISTA NO PARECER DO AUDITOR**

1.8.6.1. A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional.

1.8.6.2. Em se tratando de um parecer sem ressalva, o auditor independente não pode fazer referência do trabalho de especialista no seu parecer.

1.8.6.3. Em situações onde especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, este fato deve ser divulgado nas demonstrações contábeis e o auditor, ao emitir o parecer de forma diferente ao mencionado no item 1.8.6.2, pode fazer referência ao trabalho do especialista.

#### **1.8.7. DAS SANÇÕES**

1.8.7.1. A inobservância desta Norma constitui infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista e quando aplicável, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

### **NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T 12 – DA AUDITORIA INTERNA**

#### **12.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

##### **12.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna**

12.1.1.1 – Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante denominada Auditoria Interna.

12.1.1.2 – A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 – A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

##### **12.1.2 – Papéis de Trabalho**

12.1.2.1 – A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.1.2.2 – Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtido no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações.

12.1.2.3 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

12.1.2.4 – Análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

##### **12.1.3 – Fraude e Erro**

12.1.3.1 – A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

12.1.3.2 – O termo “fraude” aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.3.3 – O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e

demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

## **12.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

### **12.2.1 – Planejamento da Auditoria Interna**

12.2.1.1 – O planejamento do trabalho da Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.

12.2.1.2 – O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
- i) o conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

12.2.1.3 – O planejamento deve ser documentado e os programas de trabalho formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

12.2.1.4 – Os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias o exigirem.

### **12.2.2 – Riscos da Auditoria Interna**

12.2.2.1 – A análise dos riscos da Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos; estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos:

- a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da Auditoria Interna, a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações;
- b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

### **12.2.3 – Procedimentos da Auditoria Interna**

12.2.3.1 – Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.2 – Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes procedimentos:

- a) inspeção – verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
  - b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- e
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

12.2.3.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

12.2.3.4 – As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.5 – O processo de obtenção e avaliação das informações compreende:

I – a obtenção de informações sobre os assuntos relacionados aos objetivos e ao alcance da Auditoria Interna, devendo ser observado que:

a) a informação suficiente é aquela que é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;

b) a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável, por meio do uso apropriado das técnicas de Auditoria Interna;

c) a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e às recomendações da Auditoria Interna;

d) a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas.

II – a avaliação da efetividade das informações obtidas, mediante a aplicação de procedimentos da Auditoria Interna, incluindo testes substantivos, se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.3.6 – O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da Auditoria Interna está sendo atingido.

12.2.3.7 – Devem ser adotados procedimentos adequados para assegurar que as contingências ativas e passivas relevantes - decorrentes de processos judiciais e extrajudiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, - foram identificadas e são do conhecimento da administração da entidade.

12.2.3.8 – No trabalho da Auditoria Interna, quando aplicável, deve ser examinada a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a entidade.

12.2.4 – Amostragem

12.2.4.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou um método de seleção de itens a serem testados, podem ser empregadas técnicas de amostragem.

12.2.4.2 – Ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

### **12.2.5 – Processamento Eletrônico de Dados – PED**

12.2.5.1 – A utilização de processamento eletrônico de dados pela entidade requer que exista, na equipe da Auditoria Interna, profissional com conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas de informação utilizados.

12.2.5.2 – O uso de técnicas de Auditoria Interna, que demandem o emprego de recursos tecnológicos de processamento de informações, requer que exista na equipe da Auditoria Interna profissional com conhecimento suficiente de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

## **12.3 – NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DA AUDITORIA INTERNA**

12.3.1 – O relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade.

12.3.2 – O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) o objetivo e a extensão dos trabalhos;
- b) a metodologia adotada;
- c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;
- d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
- e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
- f) os riscos associados aos fatos constatados; e
- g) as conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.

12.3.3 – O relatório da Auditoria Interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

12.3.4 – A Auditoria Interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial, na hipótese de constatar impropriedades/irregularidades/ ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade, e que não possam aguardar o final dos exames, considerando o disposto no item 12.1.3.1.

## **NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INTERNO**

### **3.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL**

3.1.1 – O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

### **3.2 – AUTONOMIA PROFISSIONAL**

3.2.1 – O auditor interno, não obstante sua posição funcional, deve preservar sua autonomia profissional.

### **3.3 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INTERNO NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

3.3.1 – O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.

3.3.2 – A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.

3.3.3 – A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento, requeridas nas circunstâncias.

3.3.4 – Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou órgãos equivalentes.

### **3.4 – RELACIONAMENTO COM PROFISSIONAIS DE OUTRAS ÁREAS**

3.4.1 – O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas, segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.

### **3.5 – SIGILO**

3.5.1 – O auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua.

3.5.2 – O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.

### **3.6 – COOPERAÇÃO COM O AUDITOR INDEPENDENTE**

3.6.1 – O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração da entidade em que atua, e no âmbito de planejamento conjunto do trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.