

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC TO 3000, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2015.

Dá nova redação à NBC TO 3000 que dispõe sobre trabalhos de asseguarção diferente de auditoria e revisão.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) como tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISAE 3000 da Ifac:

NBC TO 3000 – TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO DIFERENTE DE AUDITORIA E REVISÃO

Sumário	Item
Introdução	1 – 4
Alcance	5 – 9
Objetivo	10 – 11
Definições	12 – 13
Requisitos	
Condução de trabalho de asseguarção de acordo com as NBCs TO	14 – 19
Exigências éticas	20
Aceitação e continuidade	21 – 30
Controle de qualidade	31 – 36
Ceticismo profissional, julgamento profissional e técnicas e habilidades de asseguarção	37 – 39
Planejamento e execução do trabalho	40 – 47
Obtenção de evidência	48 – 60
Eventos subsequentes	61
Outras informações	62
Descrição do critério aplicável	63
Formação da conclusão de asseguarção	64 – 66
Elaboração do relatório de asseguarção	67 – 71

Conclusão sem modificação e com modificação	72 – 77
Outras responsabilidades de comunicação	78
Documentação	79 – 83
Vigência	84
Aplicação e outros materiais explicativos	
Introdução	A1
Objetivo	A2
Definições	A3 – A20
Condução de trabalho de asseguarção de acordo com as NBCs TO	A21 – A29
Exigências éticas	A30 – A34
Aceitação e continuidade	A35 – A59
Controle de qualidade	A60 – A75
Ceticismo e julgamento profissional	A76 – A85
Planejamento e execução do trabalho	A86 – A107
Obtenção de evidência	A108 – A139
Eventos subsequentes	A140 – A141
Outras informações	A142
Descrição do critério aplicável	A143 – A145
Formação da conclusão de asseguarção	A146 – A157
Elaboração do relatório de asseguarção	A158 – A187
Conclusão sem modificação e com modificação	A188 – A191
Outras responsabilidades de comunicação	A192
Documentação	A193 – A200
Apêndice: Funções e responsabilidades	

Introdução

1. Esta norma trata dos trabalhos de asseguarção diferentes de auditorias e revisões de informações financeiras históricas, que são tratados nas Normas de Auditoria (NBCs TA) e nas Normas sobre Trabalhos de Revisão (NBCs TR), respectivamente (ver itens A21 e A22).
2. Trabalhos de asseguarção também incluem trabalhos de atestação, no qual o profissional que executa esse trabalho de mensuração ou avaliação de determinado objeto em relação aos critérios não seja o próprio auditor independente, além dos trabalhos diretos, nos quais o próprio auditor independente mensura ou avalia o determinado objeto em relação aos critérios. Esta norma possui requisitos, aplicações e outros materiais explicativos específicos para trabalho de atestação de asseguarção razoável e limitada. Ela também pode ser aplicada em trabalhos diretos de asseguarção razoável e limitada, mediante sua adaptação e

suplementação, quando necessário, nas circunstâncias dos trabalhos.

3. Esta norma tem como premissa que:
 - (a) os componentes da equipe de trabalho e o revisor de controle de qualidade do trabalho (nos casos em que for designado) estão sujeitos ao cumprimento das normas NBCs PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade e 200 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos) e NBCs PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão e 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aplicáveis aos trabalhos de asseguração, bem como outros requisitos profissionais, legais ou regulamentares, que possam ser tão exigentes quanto às normas profissionais do CFC (ver itens A30 a A34); e
 - (b) o auditor independente que está executando o trabalho é membro de uma firma a qual está sujeita à NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes ou outros requerimentos profissionais, previstos em lei ou regulamentos, acerca da responsabilidade da firma pelo seu sistema de controle de qualidade, que possam ser tão exigentes quanto à NBC PA 01 (ver itens A61 a A66).
4. O controle de qualidade em firmas que realizam trabalhos de asseguração e a conformidade com os princípios éticos, incluindo exigências de independência, são amplamente reconhecidos como sendo de interesse público e parte integrante de trabalhos de asseguração de alta qualidade. Esta norma pode também ser utilizada por outros profissionais que não sejam auditores independentes, todavia esses profissionais devem reconhecer que esta norma inclui requerimentos que refletem as premissas constantes no item anterior.

Alcance

5. Esta norma abrange trabalhos de asseguração que não sejam trabalhos de auditoria e revisão de informações financeiras históricas, definidos na NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. Quando outra NBC TO for aplicável ao trabalho, ela também deve ser atendida em adição a esta norma (ver itens A21 e A22).
6. Nem todos os trabalhos realizados por auditores independentes são trabalhos de asseguração. Outros trabalhos frequentemente realizados que não são de asseguração, como definido no item 12(a), não são abrangidos pelas NBCs TO. Esses outros trabalhos incluem:
 - (a) trabalhos abrangidos pelas Normas de Serviços Correlatos, tais como os trabalhos de procedimentos previamente acordados (NBC TSC 4400) e os de compilação (NBC TSC 4410);
 - (b) elaboração de declarações de imposto de renda em que nenhuma conclusão de asseguração é expressa; e
 - (c) trabalhos de consultoria (ou assessoria), tais como gerenciamento e consultoria tributária (ver item A1).
7. O trabalho de asseguração realizado de acordo com as NBCs TO pode ser parte de trabalho mais abrangente. Em tais circunstâncias, as NBCs TO são aplicáveis apenas para a parte do trabalho de asseguração.
8. Os seguintes trabalhos, que podem ser consistentes com a descrição no item 12(a), não são considerados trabalhos de asseguração nos termos das NBCs TO:
 - (a) trabalhos para prestar declarações em processos judiciais sobre contabilidade, auditoria,

tributação ou outros assuntos; e

- (b) trabalhos que incluem opiniões, pontos de vista ou declarações profissionais dos quais o usuário pode extrair alguma segurança, se todos os seguintes itens forem aplicáveis:
 - (i) essas opiniões, pontos de vista ou declarações são meramente fortuitos para o trabalho como um todo;
 - (ii) qualquer relatório por escrito que seja emitido com uso expressamente restrito aos usuários previstos especificados no relatório;
 - (iii) mediante acordo formal com os usuários previstos especificados, não se pretende que seja trabalho de asseguarção; e
 - (iv) o trabalho não seja relatado como de asseguarção no relatório do auditor independente.

9. Esta norma aplica-se aos trabalhos de asseguarção contratados, conforme definido no item 84.

Objetivo

10. Ao conduzir o trabalho de asseguarção, os objetivos dos auditores independentes são:
- (a) obter segurança razoável ou segurança limitada, conforme apropriado, sobre se a informação do objeto está livre de distorções relevantes;
 - (b) expressar a conclusão acerca do resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto, por meio de relatório escrito que transmita uma asseguarção razoável (opinião) ou uma conclusão de asseguarção limitada (tipo revisão) e descreva a base para a conclusão (ver item A2); e
 - (c) adicionalmente, proceder às comunicações requeridas por esta e outras NBCs TO que também sejam aplicáveis.
11. Em todos os casos em que uma segurança razoável ou limitada, conforme apropriado, não puder ser obtida e uma conclusão com ressalvas no relatório de asseguarção do auditor independente for insuficiente nas circunstâncias para os propósitos do relatório aos usuários previstos, esta norma requer que o auditor independente se abstenha de emitir uma conclusão ou se retire do trabalho, quando tal retirada for possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis.

Definições

12. Para os propósitos desta e outras NBCs TO, a não ser que sejam indicados de outra forma, os termos e expressões a seguir possuem os seguintes significados abaixo atribuídos (ver item A27).
- (a) **Trabalho de asseguarção** é o trabalho no qual o auditor independente tem por objetivo obter evidências apropriadas e suficientes de forma a expressar uma conclusão para aumentar o nível de confiança dos outros usuários, que não seja a parte responsável sobre a informação do objeto, ou seja, compreende o resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto com base nos critérios aplicáveis. Os trabalhos de asseguarção podem ser assim classificados (ver item A3):
 - (i) Trabalho de asseguarção razoável ou trabalho de asseguarção limitada:
 - a. **Trabalho de asseguarção razoável** é o trabalho de asseguarção no qual o auditor independente reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas

circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão. A conclusão do auditor independente é emitida de forma que o possibilite expressar sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

- b. **Trabalho de asseguarção limitada** é o trabalho de asseguarção no qual o auditor independente reduz o risco do trabalho a um nível que é aceitável nas circunstâncias do trabalho, em que o risco é maior do que o risco para o trabalho de asseguarção razoável como base para emissão de uma conclusão na forma que expresse se, com base nos procedimentos executados e nas evidências obtidas, algum assunto tenha chegado ao conhecimento do auditor independente de forma a levá-lo a acreditar que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados em trabalho de asseguarção limitada são restritos (menos extensos) quando comparados com os que são necessários em trabalhos de asseguarção razoável, mas são planejados para obter um nível de segurança que seja, no julgamento profissional do auditor independente, significativo. Para que seja significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve ser capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto a um nível que seja claramente mais do que irrelevante (ver itens A3 a A7).

(ii) **Trabalho de atestação e trabalho direto** (ver item A8):

- a. **Trabalho de atestação** é o trabalho de asseguarção no qual o profissional que não seja o auditor independente mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. Essa outra parte também apresenta, frequentemente, a informação resultante do objeto em relatório ou afirmação. Em alguns casos, entretanto, a informação do objeto pode ser apresentada pelo auditor independente no relatório de asseguarção. No trabalho de atestação, a conclusão do auditor menciona se a informação do objeto está livre de distorções relevantes. A conclusão do auditor independente pode ser expressa em termos (ver itens A178 e A180):

- do objeto e dos critérios aplicáveis;
- da informação do objeto e dos critérios aplicáveis; ou
- de afirmação feita pela parte apropriada.

- b. **Trabalho direto** é o trabalho de asseguarção no qual o auditor independente mensura ou avalia determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis e apresenta a informação do objeto resultante como parte do relatório de asseguarção ou acompanhando o relatório de asseguarção. No trabalho direto, a conclusão do auditor independente trata do resultado relatado da mensuração ou avaliação de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

- (b) **Técnicas e habilidades de asseguarção** são as técnicas e habilidades de planejamento, coleta e avaliação de evidências, comunicação e de relatórios, demonstrados pelo auditor independente, que são distintas do conhecimento de determinado objeto de qualquer trabalho de asseguarção específico ou a sua mensuração ou avaliação (ver item A9).
- (c) **Crítérios** são as referências utilizadas para mensurar ou avaliar o objeto. Os “crítérios aplicáveis” são os critérios utilizados para o trabalho em particular (ver item A10).
- (d) **Circunstâncias do trabalho** é o contexto amplo que define o trabalho em particular, que inclui: os termos do trabalho; quer seja trabalho de asseguarção razoável ou trabalho de asseguarção limitada, as características do objeto, os critérios de mensuração ou avaliação; a necessidade de informação dos usuários previstos; as características

pertinentes da parte responsável, do mensurador ou avaliador e da parte contratante e seu ambiente; e outros assuntos, como, por exemplo, eventos, transações, condições e práticas, que possam ter efeito significativo no trabalho.

- (e) **Sócio encarregado do trabalho** é o sócio ou outra pessoa na firma que seja responsável pelo trabalho, pela sua execução e pelo relatório de asseguarção que é emitido em nome da firma, e que, quando requerido, possui a permissão apropriada no organismo profissional, legal ou regulatório. “Sócio encarregado do trabalho” deve ser entendido como uma referência para a função equivalente no setor público.
- (f) **Risco do trabalho** é o risco de que o auditor independente expresse uma conclusão inapropriada quando a informação do objeto estiver distorcida de forma relevante (ver itens A11 a A14).
- (g) **Parte contratante** é a parte que contrata o auditor independente para que este execute o trabalho de asseguarção (ver item A15).
- (h) **Equipe de trabalho** são os sócios e demais profissionais que executam o trabalho, assim como qualquer pessoa contratada pela firma ou pela rede da firma de auditoria que executa procedimentos no trabalho. O especialista externo contratado pela firma ou pela rede da firma de auditoria não é considerado como membro da equipe de trabalho.
- (i) **Evidências** são as informações utilizadas pelo auditor independente para chegar à sua conclusão. Para os propósitos das NBCs TO (ver itens A146 a A152):
 - (i) a suficiência da evidência é a mensuração da quantidade da evidência;
 - (ii) a adequação da evidência é a mensuração da qualidade da evidência.
- (j) **Firma** é um único profissional ou sociedade de pessoas que atuam como auditor independente. “Firma” deve ser entendida como uma referência para o seu equivalente no setor público.
- (k) **Informação financeira histórica** é a informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivada diretamente do sistema contábil da entidade, sobre os eventos econômicos ocorridos ou sobre as condições ou circunstâncias econômicas em pontos específicos do passado (por exemplo, as demonstrações contábeis são uma informação histórica).
- (l) **Função de auditoria interna** é a função ou pessoas da entidade que executam atividades de asseguarção e consultoria projetadas para avaliar e melhorar a eficácia da governança da entidade, do gerenciamento de risco e dos processos de controle interno.
- (m) **Usuários previstos** são os indivíduos, organizações ou grupos que o auditor independente espera que utilizem o relatório de asseguarção. Em alguns casos, pode haver usuários previstos diferentes daqueles para os quais os relatórios de asseguarção foram endereçados (ver itens A16 a A18 e A37).
- (n) **Mensurador ou avaliador** é a parte que mensura ou avalia determinado objeto, de acordo com os critérios aplicáveis. O mensurador ou avaliador possui conhecimento sobre o objeto avaliado (ver itens A37 e A39).
- (o) **Distorção** é a diferença entre a informação do objeto e a mensuração ou a avaliação apropriada desse objeto, de acordo com os critérios aplicáveis. Distorções podem ser intencionais ou não intencionais, qualitativas ou quantitativas e incluem omissões.
- (p) **Distorção de um fato** (relacionado com outras informações) é a distorção nas outras informações que não estão relacionadas com os assuntos que aparecem nas informações do objeto ou no relatório de asseguarção que são apresentadas incorretamente. A distorção relevante de um fato pode prejudicar a credibilidade de um documento contendo informações

sobre o objeto.

- (q) **Outras informações** são informações (outras que não a informação do objeto e do respectivo relatório de asseguarção) que são incluídas por lei, regulamento ou costume, no documento contendo a informação do objeto e do respectivo relatório de asseguarção.
 - (r) **Auditor independente** é o indivíduo ou a firma que conduz o trabalho de asseguarção. Quando esta norma pretender expressamente que o requisito ou responsabilidade seja cumprido pelo sócio encarregado do trabalho, o termo “sócio encarregado do trabalho” é utilizado, em vez de “auditor independente” (ver item A37).
 - (s) **Especialista do auditor** é o indivíduo ou a organização que possui o conhecimento em área específica que não seja de asseguarção, cuja especialização é utilizada pelo auditor independente para auxiliá-lo na obtenção de evidências apropriadas e suficientes. O especialista pode ser tanto interno (sócio ou outra pessoa da firma ou da rede da firma, incluindo pessoal temporário) quanto externo.
 - (t) **Julgamento profissional** é a aplicação de treinamento, conhecimento e experiência necessários, dentro do contexto fornecido pelas normas de asseguarção e de ética, ao tomar decisões sobre os cursos das ações que são apropriados nas circunstâncias do trabalho.
 - (u) **Ceticismo profissional** é a postura que inclui uma mente questionadora e alerta para as condições que possam indicar possível distorção, bem como uma avaliação crítica das evidências.
 - (v) **Parte responsável** é a parte responsável pelo objeto (ver item A37).
 - (w) **Risco de distorção relevante** é risco de que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante antes do trabalho.
 - (x) **Informação do objeto** é o resultado da mensuração ou avaliação do objeto de acordo com critérios aplicáveis, ou seja, a informação que resulta da aplicação dos critérios ao objeto (ver item A19).
 - (y) **Objeto** é o item que é mensurado ou avaliado de acordo com os critérios aplicáveis.
13. Para os fins desta norma e de outras NBCs TO, as referências à expressão “parte apropriada” devem ser entendidas como “a parte responsável, o mensurador ou avaliador, ou ainda, a parte contratante, conforme apropriado” (ver itens A20 e A37).

Requisitos

Condução de trabalho de asseguarção de acordo com as NBCs TO

Cumprimento das normas que são aplicáveis ao trabalho

- 14. O auditor independente deve cumprir com esta norma e qualquer outra NBC TO aplicável ao objeto e ao trabalho.
- 15. O auditor independente não deve declarar o cumprimento desta norma ou qualquer outra NBC TO a não ser que tenha cumprido com os requisitos desta norma e de qualquer outra NBC TO aplicável ao trabalho (ver itens A21, A22 e A170).

Texto das normas de trabalhos de asseguarção

- 16. O auditor independente deve possuir o entendimento do texto integral das NBCs TO,

incluindo os dispositivos sobre a aplicação e outros materiais explicativos, para entender seus objetivos e aplicar seus requisitos de forma apropriada (ver itens A23 a A28).

Cumprimento dos requisitos aplicáveis

17. Sujeito ao descrito no próximo item, o auditor independente deve atender a cada um dos requisitos desta norma e de qualquer outra NBC TO que seja aplicável ao trabalho ou ao objeto, a não ser que as circunstâncias do trabalho não apresentem as condições necessárias à sua aplicação. Requisitos que se aplicam apenas aos trabalhos de asseguração limitada ou razoável foram apresentados no formato de coluna com a letra “L” (asseguração limitada) ou “R” (asseguração razoável) após o número do item (ver itens 46 a 49 e A29).
18. Em circunstâncias excepcionais, o auditor independente pode julgar desnecessário cumprir com algum requisito que seja aplicável. Em tais circunstâncias, o auditor deve executar procedimentos alternativos para alcançar o objetivo do requisito não atendido. Espera-se que essas situações excepcionais surjam apenas quando o procedimento originalmente requerido for ineficaz para alcançar o objetivo.

Falha no alcance do objetivo

19. Se o objetivo desta norma ou de outra NBC TO específica ao objeto não puder ser alcançado, o auditor independente deve avaliar se isso exigirá a modificação de sua conclusão ou sua retirada do trabalho (quando a retirada for possível de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis). A falha no alcance do objetivo de uma NBC TO aplicável representa um assunto significativo e requer sua documentação de acordo com o item 79.

Exigências éticas

20. O auditor independente deve cumprir com as NBCs PG 100 e 200 e as NBCs PA 290 e 291 aplicáveis aos trabalhos de asseguração ou outras exigências profissionais impostas por leis ou regulamentos que contenham requisitos ou exigências similares (ver itens A30 a A34 e A60).

Aceitação e continuidade

21. O sócio encarregado do trabalho deve estar satisfeito de que os procedimentos apropriados acerca da aceitação ou continuidade do relacionamento com o cliente e dos trabalhos de asseguração foram seguidos pela firma. Deve também determinar que as conclusões alcançadas são apropriadas.
22. O auditor independente deve aceitar ou continuar o trabalho de asseguração somente quando (ver itens A30 a A34):
 - (a) ele não tiver motivos para acreditar que as exigências éticas aplicáveis, incluindo a independência, não serão cumpridas;
 - (b) ele estiver convencido que a equipe que realizará o trabalho possui a capacidade e as competências apropriadas (ver também o item 32); e
 - (c) a base na qual o trabalho deverá ser executado for aceita, por meio de:
 - (i) estabelecimento de que as precondições para o trabalho de asseguração estão presentes (ver também os itens 24 a 26); e
 - (ii) confirmação de que existe entendimento comum entre o auditor independente e a parte contratante dos termos do trabalho, incluindo as responsabilidades relacionadas

com o relatório a ser emitido pelo auditor.

23. Se o sócio responsável pelo trabalho obtiver informações que teriam levado a firma a recusar o trabalho, caso a informação estivesse disponível anteriormente, o sócio responsável pelo trabalho deve comunicar imediatamente essa informação para a gerência da sua firma (principal executivo ou presidente da firma de auditoria), de forma que a firma e o sócio responsável pelo trabalho possam tomar a ação necessária.

Precondições para o trabalho de asseguaração

24. Para estabelecer se as precondições para o trabalho de asseguaração estão presentes, o auditor independente, com base no conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho e das discussões com as partes apropriadas, deve verificar (ver itens A35 e A36):

(a) se as funções e as responsabilidades das partes apropriadas são adequadas às circunstâncias (ver itens A37 a A39); e

(b) se o trabalho apresenta todas as seguintes características:

(i) o objeto é apropriado (ver itens A40 a A44);

(ii) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto são apropriados para as circunstâncias do trabalho. Os critérios devem apresentar as seguintes características (ver itens A45 a A50):

- relevância;
- integralidade;
- confiabilidade;
- neutralidade;
- compreensibilidade;

(iii) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto estarão disponíveis aos usuários previstos (ver itens A51 e A52);

(iv) o auditor independente espera ser capaz de obter a evidência necessária para fundamentar a sua conclusão (ver itens A53 a A55);

(v) a conclusão do auditor independente, na forma apropriada tanto para o trabalho de asseguaração razoável quanto para o trabalho de asseguaração limitada, será incluída no relatório escrito; e

(vi) o trabalho tem propósito racional incluindo, no caso de trabalho de asseguaração limitada, que o auditor independente espera ser capaz de obter o nível apropriado de segurança (ver item A56).

25. Se as precondições para o trabalho de asseguaração não estiverem presentes, o auditor independente deve discutir o assunto com a parte contratante. Se não for capaz de realizar mudanças para que fique de acordo com as precondições, o auditor não deve aceitar o trabalho como trabalho de asseguaração a não ser que seja requerido a fazê-lo por lei ou regulamento. Contudo, um trabalho conduzido sob tais circunstâncias não está de acordo com as NBCs TO. Consequentemente, o auditor não deve incluir qualquer referência no relatório de asseguaração do trabalho como tendo sido conduzido de acordo com esta norma ou quaisquer outras NBCs TO.

Limitação no alcance após a aceitação do trabalho

26. Se a parte contratante limitar o alcance do trabalho do auditor independente nos termos de uma proposta de trabalho de asseguarção na qual o auditor acredite que a limitação resultará na sua abstenção de conclusão sobre a informação do objeto, ele não deve aceitar o trabalho como trabalho de asseguarção, a não ser que seja requerido a fazê-lo por lei ou regulamento (ver item A155(c)).

Concordância com os termos do trabalho

27. O auditor independente deve concordar com os termos de trabalho com a contratante. Estes termos devem ser especificados em detalhes suficientes na carta de contratação ou outra forma aceitável de acordo, confirmação escrita ou em lei ou regulamento (ver itens A57 e A58).
28. Em trabalhos recorrentes, o auditor independente deve avaliar se as circunstâncias exigem que os termos do trabalho sejam revisados e se há a necessidade de lembrar à contratante a respeito dos termos existentes.

Aceitação de alteração nos termos do trabalho

29. O auditor independente não deve concordar com alteração nos termos do trabalho quando não houver justificativas razoáveis para tal. Se a alteração for feita, o auditor não deve desconsiderar a evidência que foi obtida antes da alteração (ver item A59).

Relatório de asseguarção estabelecido por lei ou regulamento

30. Em alguns casos, a lei ou o regulamento estabelece o modelo ou a redação do relatório de asseguarção. Nessas circunstâncias, o auditor independente deve avaliar:
 - (a) se os usuários previstos poderiam interpretar de forma equivocada a conclusão de asseguarção; e
 - (b) em caso positivo, se explicações adicionais no relatório de asseguarção poderiam mitigar possíveis interpretações equivocadas. Se o auditor independente concluir que a explicação adicional no relatório de asseguarção não pode mitigar os possíveis equívocos, o auditor não deve aceitar o trabalho, a não ser que seja requerido a fazê-lo por lei ou regulamento. Nesse caso, o trabalho não está de acordo com as NBCs TO. Consequentemente, o auditor independente não deve incluir quaisquer referências no relatório de asseguarção do trabalho como se fosse conduzido de acordo com esta norma ou quaisquer outras NBCs TO (ver também item 71).

Controle de qualidade

Características do sócio responsável pelo trabalho

31. O sócio responsável pelo trabalho deve:
 - (a) ser membro de firma que aplique a NBC PA 01 ou outros requerimentos profissionais, legais ou regulamentares, que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto à NBC PA 01 (ver itens A60 a A66);
 - (b) possuir competência em técnicas e habilidades de asseguarção desenvolvidas por meio de treinamento e aplicação prática (ver item A60); e

- (c) possuir competência suficiente sobre o objeto e sua mensuração ou avaliação para aceitar a responsabilidade pela conclusão da asseguarção (ver itens A67 e A68).

Designação da equipe

- 32. O sócio responsável pelo trabalho (na extensão que seja suficiente para aceitar a responsabilidade pela conclusão da asseguarção na informação do objeto) deve estar satisfeito que (ver item A69):
 - (a) a equipe que realizará o trabalho possui as capacidades e competências apropriadas para (ver itens A70 e A71):
 - (i) executar o trabalho de acordo com as normas, as exigências legais e regulamentares aplicáveis; e
 - (ii) emitir um relatório de asseguarção que seja adequado às circunstâncias;
 - (b) o auditor independente será capaz e poderá se envolver com o trabalho:
 - (i) de especialista (do auditor), nas circunstâncias em que tal trabalho vier a ser utilizado (ver itens A70 e A71); e
 - (ii) de outro auditor independente, que não faça parte da equipe, quando o trabalho de asseguarção desse outro auditor for ser utilizado (ver itens A72 e A73).

Responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho

- 33. O sócio responsável pelo trabalho deve assumir a responsabilidade pela qualidade do trabalho. Isso inclui a assunção de responsabilidade de que:
 - (a) os procedimentos apropriados sejam executados levando em consideração a aceitação e a continuidade dos trabalhos e do relacionamento com o cliente;
 - (b) o trabalho seja planejado e executado (incluindo a direção e supervisão apropriada) de acordo com as normas profissionais e exigências legais e regulatórias aplicáveis;
 - (c) revisões sejam realizadas de acordo com as políticas e procedimentos de revisão da firma, além de revisar a documentação do trabalho até a emissão do relatório de asseguarção (ver item A74);
 - (d) a documentação apropriada do trabalho seja mantida para fornecer evidências da conclusão dos objetivos do auditor independente, e que o trabalho tenha sido executado de acordo com as NBCs TO, além das exigências legais e regulatórias aplicáveis; e
 - (e) consulta apropriada seja realizada pela equipe do trabalho em questões complexas ou controversas.
- 34. Durante todo o trabalho, o sócio responsável pelo trabalho deve permanecer alerta, por meio de observação e indagações, quando necessárias, para as situações de não conformidade com as exigências éticas pelos membros da equipe de trabalho. Se surgirem assuntos que chamem a atenção do sócio responsável por meio do sistema de controle de qualidade da firma ou que de outra forma indiquem que os membros da equipe de trabalho não seguiram as exigências éticas, o sócio responsável pelo trabalho, consultando seus pares na firma, deve determinar a ação apropriada.
- 35. O sócio responsável pelo trabalho deve considerar os resultados do processo de monitoramento de controle de qualidade da firma, conforme evidenciado na última informação circulada pela firma (ou pela rede de firmas), e se as deficiências destacadas nessa

informação podem afetar o trabalho de asseguarção.

Revisão do controle de qualidade do trabalho

36. Para os trabalhos em que a revisão do controle de qualidade seja exigida por lei, regulamento ou por determinação da própria firma:
- (a) o sócio responsável pelo trabalho tem a responsabilidade de discutir os assuntos significativos que surgirem durante o trabalho com o revisor do controle de qualidade do trabalho e não deve emitir seu relatório até a finalização dessa revisão; e
 - (b) o revisor do controle de qualidade do trabalho deve executar uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos exercidos pela equipe de trabalho e sobre as conclusões alcançadas para formular o relatório de asseguarção. Essa avaliação deve envolver (ver item A75):
 - (i) discussão dos assuntos significativos com o sócio responsável pelo trabalho;
 - (ii) revisão da informação do objeto e do relatório de asseguarção proposto;
 - (iii) revisão da documentação do trabalho relativa aos julgamentos significativos que foram exercidos pela equipe de trabalho e sobre as conclusões atingidas; e
 - (iv) avaliação das conclusões alcançadas para formular o relatório de asseguarção e a consideração se o relatório de asseguarção proposto é apropriado ou não.

Ceticismo profissional, julgamento profissional e técnicas e habilidades de asseguarção

37. O auditor independente deve planejar e executar o trabalho com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causem distorção de forma relevante à informação do objeto (ver itens A76 a A80).
38. O auditor independente deve exercer seu julgamento profissional ao planejar e executar o trabalho de asseguarção, incluindo a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos (ver itens A81 a A85).
39. O auditor independente deve aplicar técnicas e habilidades de asseguarção como parte do processo de trabalho repetitivo e sistemático.

Planejamento e execução do trabalho

Planejamento

40. O auditor independente deve planejar o trabalho para que ele seja executado de maneira eficaz, incluindo a definição do alcance, da época e da coordenação do trabalho, assim como determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados que são requeridos de forma a alcançar o seu objetivo (ver itens A86 a A89).
41. O auditor independente deve determinar se os critérios são apropriados para as circunstâncias do trabalho, incluindo que eles apresentem as características identificadas no item 24(b)(ii).
42. Se for constatado, após a aceitação do trabalho, que uma ou mais das precondições para o trabalho de asseguarção não estão presentes, o auditor independente deve discutir o assunto com as partes apropriadas e deve determinar se:
- (a) o assunto pode ser resolvido de forma satisfatória;

- (b) é apropriado dar continuidade ao trabalho; e
- (c) é apropriado dar continuidade e, nesse caso, como comunicar o assunto no relatório de asseguarção.

43. Se for constatado, após a aceitação do trabalho, que um ou todos os critérios aplicáveis são inapropriados ou se um ou todos os objetos não são apropriados para o trabalho de asseguarção, o auditor independente deve considerar sua retirada do trabalho, se a sua saída for possível de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis. Se o auditor continuar com o trabalho, ele deve emitir uma conclusão adversa, com ressalva ou uma abstenção da conclusão, conforme for apropriado nas circunstâncias (ver itens A90 e A91).

Materialidade

44. O auditor independente deve levar em consideração a materialidade quando (ver itens A92 a A100):
- (a) planejar e executar o trabalho de asseguarção, inclusive ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos; e
 - (b) avaliar se a informação do objeto está livre de distorções relevantes.

Entendimento do objeto e outras circunstâncias de trabalho

45. O auditor independente deve efetuar indagações às partes apropriadas sobre:
- (a) se eles possuem conhecimento de qualquer distorção efetiva, suspeita ou alegadamente intencional, bem como com referência às não conformidades com leis e regulamentos que afetem a informação do objeto (ver item A101);
 - (b) se a parte responsável possui uma função de auditoria interna e, em caso positivo, realizar indagações adicionais para obter entendimento das atividades e principais constatações da função de auditoria interna com respeito à informação do objeto; e
 - (c) se a parte responsável utilizou algum especialista na preparação da informação do objeto.

Asseguarção limitada	Asseguarção razoável
<p>46L. O auditor independente deve obter entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho que sejam suficientes para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) possibilitar que ele identifique áreas em que é provável que surjam distorções relevantes na informação do objeto; e (b) desse modo, fornecer uma base para planejar e executar procedimentos para tratar as áreas identificadas na alínea (a) e para obter segurança limitada para dar suporte à sua conclusão (ver itens A101 a A104 e A107). 	<p>46R. O auditor deve obter entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho que sejam suficientes para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) possibilitar que ele identifique e avalie os riscos de distorção relevante na informação do objeto; e (b) desse modo, fornecer uma base para planejar e executar procedimentos que respondam aos riscos avaliados e para obter segurança razoável para dar suporte à sua conclusão (ver itens A101 a A103 e A107).
<p>47L. Ao obter entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho</p>	<p>47R. Ao obter entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho</p>

conforme o item 46L, o auditor independente deve considerar o processo utilizado para elaborar a informação do objeto (ver item A106).	conforme o item 46R, o auditor independente deve obter entendimento do controle interno relacionado com a elaboração da informação do objeto aplicável ao trabalho. Isso inclui a avaliação do desenho dos controles relevantes ao trabalho e a determinação se eles foram implantados, mediante execução de procedimentos em adição às indagações feitas ao pessoal responsável pela informação do objeto (ver item A105).
--	---

Obtenção de evidência

Consideração de riscos e respostas aos riscos

Asseguração limitada	Asseguração razoável
<p>48L. Com base no entendimento do auditor independente (ver item 46L), o auditor deve (ver itens A108 a A112):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identificar áreas em que distorção relevante na informação do objeto seja provável de ocorrer; (b) planejar e executar procedimentos para lidar com as áreas identificadas conforme alínea (a) deste item para obter segurança limitada que dê suporte à sua conclusão. 	<p>48R. Com base no entendimento do auditor independente (ver item 46R), o auditor deve (ver itens A108 a A110):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante na informação do objeto; e (b) planejar e executar procedimentos para responder aos riscos avaliados e para obter segurança razoável que dê suporte à sua conclusão. Em adição a qualquer outro procedimento na informação do objeto que são apropriadas nas circunstâncias do trabalho, os procedimentos do auditor devem incluir a obtenção de evidência apropriada e suficiente sobre a efetiva operação dos controles relevantes sobre a informação do objeto quando: <ul style="list-style-type: none"> (i) a avaliação de riscos pelo auditor inclui a expectativa de que os controles estejam operando de forma efetiva; ou (ii) os outros procedimentos que não sejam testes de controles não podem, sozinhos, fornecer evidências apropriadas e suficientes.
<p>Determinação se são necessários procedimentos adicionais em trabalho de asseguração limitada</p> <p>49L. Se o auditor independente tomar conhecimento de algum assunto que o leve a acreditar que a informação do objeto pode estar distorcida de forma</p>	<p>Revisão da avaliação de risco em trabalho de asseguração razoável</p> <p>49R. A avaliação do auditor independente sobre os riscos de distorção relevante na informação do objeto pode mudar durante o curso do trabalho à medida que</p>

<p>relevante, ele deve planejar e executar procedimentos adicionais para obter evidências para que seja capaz de (ver itens A112 a A117):</p> <p>(a) concluir que não seja provável que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante; ou</p> <p>(b) determinar se o assunto provoca distorção relevante na informação do objeto.</p>	<p>evidências adicionais são obtidas. Nas circunstâncias em que o auditor obtiver evidências que são inconsistentes com a evidência na qual originalmente baseou a sua avaliação de riscos de distorção relevante, ele deve revisar a avaliação e modificar os procedimentos originalmente planejados (ver item A112).</p>
---	--

50. Ao planejar e executar procedimentos, o auditor independente deve considerar a relevância e a confiabilidade da informação a ser usada como evidência. Ele deve determinar quais mudanças ou adições são necessárias aos procedimentos para resolver o assunto, assim como considerar seu efeito, se:
- (a) a evidência obtida de uma fonte for inconsistente com aquela obtida de outra fonte; ou
 - (b) o auditor tiver dúvidas sobre a confiabilidade da informação a ser usada como evidência;
51. De forma similar ao trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, o auditor independente deve manter controle sobre as distorções identificadas durante o trabalho, portanto, as distorções que superem o limite mínimo estabelecido como trivial devem ser acumuladas para serem analisadas (ver itens A118 e A119).

Trabalho exercido por especialista do auditor

52. Quando o trabalho de especialista for utilizado, o auditor independente deve, também (ver itens A120 a A124):
- (a) avaliar se o especialista possui a competência, a capacidade e a objetividade necessárias para os seus propósitos. No caso de especialista externo, a avaliação da objetividade deve incluir indagação sobre interesses e relações que podem criar ameaças para a objetividade desse especialista (ver itens A125 a A128);
 - (b) obter o suficiente entendimento da área de especialidade do especialista (ver itens A129 e A130);
 - (c) acertar com o especialista a natureza, o alcance e a extensão do trabalho dele (ver itens A131 e A132); e
 - (d) avaliar a adequação do trabalho do especialista para os propósitos do auditor independente (ver itens A133 e A134).

Trabalho realizado por outro auditor independente, pela parte responsável, pelo especialista, avaliador ou mensurador da parte responsável ou por auditor interno (ver item A135)

53. Quando o trabalho de outro auditor independente for ser utilizado, o auditor deve avaliar se esse trabalho é adequado para os seus propósitos.
54. Se a informação a ser usada como evidência foi elaborada pela parte responsável ou usando o trabalho de especialista, mensurador ou avaliador da parte responsável, o auditor independente deve levar em consideração a significância do trabalho desse especialista para os seus propósitos:

- (a) avaliar a competência, a capacidade e a objetividade desse especialista;
 - (b) obter o entendimento do trabalho desse especialista; e
 - (c) avaliar a adequação do trabalho desse especialista para servir como evidência.
55. Se o auditor independente planeja utilizar o trabalho da auditoria interna, ele deve avaliar o seguinte:
- (a) a extensão na qual a posição hierárquica da auditoria interna na organização seja apropriada e se as suas políticas e procedimentos propiciam objetividade dos auditores internos;
 - (b) o nível de competência da função de auditoria interna;
 - (c) se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controle de qualidade; e
 - (d) se o trabalho da função de auditoria interna é adequado para os propósitos do trabalho de asseguuração.

Representações formais

56. O auditor independente deve requerer da parte apropriada representação formal (por escrito):
- (a) de que ela tenha fornecido ao auditor todas as informações, das quais ela está ciente de que são relevantes para o trabalho (ver itens A54, A55 e A136 a A138).
 - (b) que confirme a mensuração ou a avaliação do objeto de acordo com os critérios aplicáveis, incluindo que todos os assuntos relevantes estão refletidos na informação do objeto.
57. Se, em adição às representações requeridas, o auditor independente determinar que é necessário obter uma ou mais representações para dar suporte a outras evidências relevantes para a informação do objeto, o auditor deve requerer tais representações por escrito.
58. Quando a representação por escrito se relaciona com assuntos que são relevantes à informação do objeto, o auditor independente deve:
- (a) avaliar sua razoabilidade e consistência com outras evidências obtidas, incluindo outras representações (orais ou escritas); e
 - (b) considerar se existe a expectativa de que aqueles que fornecerão as representações possuem conhecimento suficiente dos assuntos a serem tratados nas representações.
59. A data das representações formais deve ser a mais próxima possível do relatório de asseguuração, mas, não, após a data do relatório.

Representações formais requeridas e não fornecidas ou representações não confiáveis

60. Se uma ou mais das representações formais não for fornecida ou se o auditor independente concluir que existem dúvidas suficientes sobre a competência, integridade, valores éticos ou diligência daqueles que forneceram as representações ou se a representação por escrito não for, de alguma outra forma, confiável, o auditor deve (ver item A139):
- (a) discutir o assunto com a parte apropriada;
 - (b) reavaliar a integridade das pessoas a quem as representações foram solicitadas ou recebidas e avaliar o efeito que isso pode causar na confiabilidade das representações

(orais ou escritas) e das evidências em geral; e

- (c) tomar as ações apropriadas, incluindo a determinação do possível efeito na conclusão do relatório de asseguuração.

Eventos subsequentes

- 61. Quando relevantes ao trabalho, o auditor independente deve considerar o efeito de eventos ocorridos até a data do seu relatório de asseguuração na informação do objeto e no seu relatório. Ele deve, também, responder de forma apropriada aos assuntos que se tornam conhecidos após a emissão do seu relatório e que se fossem conhecidos anteriormente poderiam ter causado com que o auditor modificasse o relatório de asseguuração. A extensão da consideração dos eventos subsequentes depende do potencial de tais eventos afetarem a informação do objeto e de como afetam a adequação da conclusão do auditor. Contudo, o auditor não tem a responsabilidade de executar quaisquer procedimentos sobre a informação do objeto após a data do seu relatório de asseguuração (ver itens A140 e A141).

Outras informações

- 62. Quando os documentos que contêm a informação do objeto e o respectivo relatório de asseguuração incluem outras informações, o auditor independente deve ler essas outras informações para identificar se existem inconsistências relevantes dessas outras informações em relação à informação do objeto ou com referência ao relatório de asseguuração. Ao ler essas outras informações, o auditor deve discutir com as partes apropriadas e tomar as ações consideradas necessárias nos casos em que (ver item A142):
 - (a) identificar inconsistência relevante entre essas outras informações e a informação do objeto ou em relação ao relatório de asseguuração; ou
 - (b) tomar conhecimento de distorção relevante nessas outras informações que não estão relacionadas com os assuntos que aparecem nas informações do objeto ou no relatório de asseguuração.

Descrição do critério aplicável

- 63. O auditor independente deve avaliar se a informação do objeto faz referência apropriada aos critérios aplicáveis ou os descreve de forma apropriada (ver itens A143 a A145).

Formação da conclusão de asseguuração

- 64. O auditor independente deve avaliar a suficiência e a adequação das evidências obtidas no contexto do trabalho e, se necessário, nas circunstâncias, tentar obter evidências adicionais. O auditor deve considerar todas as evidências aplicáveis, independentemente se elas parecem corroborar ou contradizer as mensurações ou avaliações de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis. Se o auditor for incapaz de obter as evidências adicionais que sejam necessárias, ele deve considerar as implicações dessa limitação na conclusão mencionada no item 65 (ver itens A146 a A152).
- 65. O auditor deve formar sua conclusão sobre se a informação do objeto está livre de distorções relevantes. Ao formar tal conclusão, ele deve considerar o item 64, considerando a suficiência e a adequação das evidências obtidas e avaliar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto (ver itens A3, A153 e A154).
- 66. Se o auditor independente for incapaz de obter evidências apropriadas e suficientes, existe

uma limitação no alcance do trabalho. Dessa forma, conforme for apropriado, ele deve expressar uma conclusão com ressalva, abster-se de emitir sua conclusão ou retirar-se do trabalho, quando a sua saída for possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis (ver itens A155 a A157).

Elaboração do relatório de asseguarção

67. O relatório de asseguarção deve ser por escrito e deve conter de forma clara a expressão da conclusão do auditor independente sobre a informação do objeto (ver itens A2 e A158 a A160).
68. A conclusão do auditor independente deve estar claramente segregada da informação ou das explicações, tais como parágrafos de ênfase, parágrafos de outros assuntos, constatações relacionadas a qualquer aspecto em particular dos trabalhos, recomendações ou informações adicionais incluídas no relatório de asseguarção que não apresentam a intenção de modificar a conclusão do auditor independente. O texto utilizado deve deixar claro que a ênfase, outros assuntos, constatações, recomendações ou informações adicionais não modificam a conclusão do auditor independente (ver itens A158 a A160).

Conteúdo do relatório de asseguarção

69. O relatório de asseguarção deve incluir, no mínimo, os seguintes elementos básicos:
 - (a) título que indique com clareza que o relatório é relatório de asseguarção independente (ver item A161);
 - (b) destinatário (ver item A162);
 - (c) identificação ou descrição do nível de segurança obtida (e asseguarção fornecida) pelo auditor independente sobre o objeto ou sobre a informação do objeto. Quando a conclusão do auditor independente é redigida nos termos de declaração feita pela parte responsável, essa declaração deve acompanhar o relatório de asseguarção, reproduzida no relatório de asseguarção ou feita referência à fonte que apresente tal informação, que deve estar disponível para os usuários previstos (ver item A163);
 - (d) identificação dos critérios aplicáveis (ver item A164);
 - (e) quando apropriado, a descrição de qualquer limitação inerente significativa relacionada com a mensuração ou avaliação do objeto de acordo com os critérios aplicáveis (ver item A165);
 - (f) quando o critério aplicável for desenvolvido para um propósito específico, uma declaração alertando os leitores para este fato e que, como resultado disso, a informação do objeto pode não ser adequada para outro propósito (ver itens A166 e A167);
 - (g) declaração que identifique a parte responsável e o mensurador ou avaliador, caso sejam diferentes, descrevendo as suas responsabilidades e as do auditor independente (ver item A168);
 - (h) declaração de que o trabalho foi executado de acordo com esta norma ou outra norma, quando exista outra NBC TO específica ao objeto (ver itens A169 e A170);
 - (i) declaração de que a firma, que o auditor independente é membro, aplica a NBC PA 01, ou aplica outras exigências profissionais, legais ou regulatórias que são, pelo menos, tão exigentes quanto à NBC PA 01. Se o profissional da contabilidade não for auditor independente, a declaração deve identificar as exigências profissionais, legais ou

regulatórias que foram aplicadas. Essas exigências devem ser, pelo menos, tão exigentes quanto à NBC PA 01 (ver item A171);

- (j) declaração de que o auditor independente cumpre com os requisitos de independência e outras exigências éticas do CFC. No caso de não aplicação das normas profissionais do CFC e, sim, outras exigências profissionais ou requisitos impostos por leis ou regulamentos, esses outros requisitos devem ser tão exigentes quanto às normas profissionais do CFC que tratam da independência do auditor, aplicáveis aos trabalhos de asseguarção. Se o trabalho de asseguarção for conduzido por outro profissional que não seja auditor independente, a declaração deve identificar as exigências profissionais aplicáveis ou os requisitos impostos por lei ou regulamentos, que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto às regras de independência do CFC aplicáveis aos trabalhos de asseguarção (ver item A172).
- (k) resumo do trabalho executado pelo auditor independente que serviu de base para fundamentar a sua conclusão. No caso de trabalho de asseguarção limitada, a identificação da natureza, da época e da extensão dos procedimentos executados é essencial para o entendimento da conclusão do auditor independente. Nesse caso, o resumo do trabalho deve relatar que:
 - (i) os procedimentos executados em trabalho de asseguarção limitada variam em termos de natureza e época e são menores em extensão do que em trabalho de asseguarção razoável; e
 - (ii) conseqüentemente, o nível de segurança obtido em trabalho de asseguarção limitada é substancialmente menor do que aquele que seria obtido, se tivesse sido executado um trabalho de asseguarção razoável (ver itens A6 e A173 a A177);
- (l) conclusão do auditor independente (ver itens A2 e A178 a A180):
 - (i) quando apropriado, deve informar aos usuários previstos o contexto na qual a conclusão do auditor independente deve ser lida (ver item A179);
 - (ii) em trabalho de asseguarção razoável, deve ser expressa na forma positiva (ver item A178);
 - (iii) em trabalho de asseguarção limitada, deve ser expressa de forma que demonstre se, com base nos procedimentos executados e nas evidências obtidas, algum assunto chegou ao conhecimento do auditor independente, causando com que este viesse a acreditar que a informação do objeto está distorcida de forma relevante (ver item A180);
 - (iv) em (ii) ou (iii) deve ser redigida utilizando texto apropriado para o objeto e para os critérios aplicáveis, dadas as circunstâncias do trabalho e deve ser redigida nos termos (ver item A181):
 - a. do objeto e dos critérios aplicáveis;
 - b. da informação do objeto e dos critérios aplicáveis; ou
 - c. de declaração feita pela parte apropriada;
 - (v) quando for com modificação, o relatório de asseguarção deve conter:
 - a. seção que forneça a descrição do assunto que gerou a modificação (pode ser mais de um assunto); e
 - b. seção que contenha a conclusão com modificação do auditor independente (ver item A182);
- (m) identificação e assinatura do auditor independente (ver item A183);

- (n) data do relatório de asseguarção, que não pode ser anterior àquela em que o auditor independente obteve as evidências que serviram de base para fundamentar sua conclusão, incluindo evidências nas quais aqueles com a reconhecida autoridade assumiram a responsabilidade pela informação do objeto (ver item A184);
- (o) localidade onde o auditor independente exerce sua função.

Referência ao especialista no relatório de asseguarção

- 70. Se o auditor independente fizer referência ao trabalho de especialista no relatório de asseguarção, o texto desse relatório não deve implicar em redução da responsabilidade do auditor independente pelo fato da sua conclusão mencionar o envolvimento de especialista (ver itens A185 a A187).

Relatório de asseguarção prescrito por lei ou regulamento

- 71. Se for requerido do auditor independente, por lei ou regulamento, o uso de modelo ou texto específico no relatório de asseguarção, o relatório só poderá fazer referência a esta ou outras NBCs TO se o relatório de asseguarção incluir, no mínimo, cada um dos elementos identificados no item 69.

Conclusão sem modificação e com modificação

- 72. O auditor independente deve expressar conclusão sem modificação quando ele concluir:
 - (a) no caso de trabalho de asseguarção razoável, que a informação do objeto foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis; ou
 - (b) no caso de trabalho de asseguarção limitada, que, com base nos procedimentos executados e nas evidências obtidas, nenhum assunto chegou ao seu conhecimento que o leve a acreditar que a informação do objeto não foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.
- 73. Se o auditor independente considerar necessário chamar atenção do usuário para um assunto específico e isso não for proibido por lei ou regulamento, o auditor independente deve fazê-lo mediante a adição de parágrafo no relatório de asseguarção, com o título apropriado e que indique claramente que esse assunto não provoca qualquer modificação em sua conclusão. Esse parágrafo pode ser:
 - (a) **de ênfase**, para chamar a atenção dos usuários previstos, para assunto apresentado ou divulgado na informação do objeto que, segundo o julgamento do auditor independente, é de tal importância que é fundamental para a compreensão da informação do objeto pelos usuários previstos. Esse parágrafo deve se referir apenas às informações apresentadas ou divulgadas nas informações do objeto; ou
 - (b) **de outros assuntos**, para comunicar um assunto diferente daqueles que estão apresentados ou divulgados na informação do objeto, que, no julgamento do auditor independente, é importante para que os usuários previstos tenham a compreensão do trabalho, das responsabilidades do auditor independente ou do relatório de asseguarção.
- 74. O auditor independente deve expressar uma conclusão com modificação nas seguintes circunstâncias:

- (a) quando, no seu julgamento profissional, existir uma limitação no alcance e o efeito desse assunto seja relevante (ver item 66). Em tais casos, o auditor deve expressar uma conclusão com ressalva ou se abster de apresentar uma conclusão;
 - (b) quando, no seu julgamento profissional, a informação do objeto estiver distorcida de forma relevante. Em tais casos, o auditor deve expressar uma conclusão com ressalvas ou adversa (ver item A190).
75. O auditor independente deve expressar uma conclusão com ressalvas quando, em seu julgamento profissional, os efeitos, ou possíveis efeitos, de um assunto não forem extremamente relevantes ou não estiverem disseminados de forma a requererem uma conclusão adversa ou a abstenção de uma conclusão. A conclusão com ressalva deve ser expressa como sendo “exceto pelos efeitos (ou possíveis efeitos) do assunto no qual a ressalva se refere” (ver itens A188 e A189).
76. Se o auditor independente expressar uma conclusão com modificação devido a uma limitação no alcance do seu trabalho, mas também tiver conhecimento de um assunto (ou mais assuntos) que faz com que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante, ele deve incluir no relatório de asseguuração uma descrição clara tanto da limitação no alcance do trabalho quanto do assunto (ou assuntos) que faz com que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante.
77. Quando a declaração feita pela parte apropriada identificar e descrever de forma adequada que a informação do objeto está distorcida de forma relevante, o auditor independente deve considerar uma das seguintes alternativas:
- (a) expressar a conclusão com ressalvas ou adversa redigida nos termos do objeto e dos critérios aplicáveis; ou
 - (b) se for especificamente requerida pelos termos da contratação, expressar conclusão tomando por base uma declaração feita pela parte apropriada, apresentar conclusão sem ressalvas, mas deve adicionar Parágrafo de Ênfase no relatório de asseguuração, fazendo referência à declaração feita pela parte apropriada que identifica e descreve de forma clara que a informação do objeto está distorcida de forma relevante (ver item A191).

Outras responsabilidades de comunicação

78. O auditor independente deve considerar se, em conformidade com os termos da contratação e outras circunstâncias do trabalho, algum assunto que chegou ao seu conhecimento deve ser comunicado à parte responsável, ao mensurador ou ao avaliador, à parte contratante, aos responsáveis pela governança ou outros (ver item A192).

Documentação

79. O auditor independente deve preparar, em tempo hábil, a documentação do trabalho com as bases que fundamentam o relatório de asseguuração. Essas informações devem ser apropriadas e suficientes para permitir que um auditor experiente, que não possua qualquer envolvimento anterior com o trabalho, possa compreender (ver itens A193 a A197):
- (a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados para cumprir com os requisitos legais, regulatórios e das NBCs TO aplicáveis;
 - (b) os resultados dos procedimentos executados e as evidências obtidas; e

- (c) os assuntos significativos que surgiram, durante o trabalho, as conclusões alcançadas sobre esses assuntos e os julgamentos profissionais significativos que foram exercidos para se alcançar tais conclusões.
80. Se o auditor independente identificar informações que são inconsistentes com a sua conclusão final sobre um assunto significativo, ele deve documentar como essa inconsistência foi tratada.
 81. O auditor independente deve providenciar a montagem final da documentação do trabalho em arquivo e completar o processo administrativo de arquivamento da documentação final do trabalho em tempo hábil após a data do relatório de asseguuração (ver itens A198 e A199).
 82. Após a conclusão da montagem do arquivo, o auditor não deve apagar ou descartar a documentação do trabalho de qualquer natureza antes do fim de seu período de retenção (ver item A200).
 83. Se o auditor independente julgar necessário modificar a documentação do trabalho ou adicionar nova documentação após a conclusão da montagem do arquivo final, ele deve, independente da natureza das mudanças ou adições, documentar:
 - (a) as razões específicas para realizar a alteração ou adição; e
 - (b) quando, e por quem, elas foram feitas e revisadas.

Vigência

84. Esta norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos trabalhos contratados a partir de 1º de janeiro de 2016, quando serão revogadas as Resoluções CFC n.ºs 1.160/2009 e 1.163/2009, publicadas no D.O.U., Seção 1, de 17/2/2009 e 31/3/2009, respectivamente.

Brasília, 20 de novembro de 2015.

Contador José Martonio Alves Coelho
Presidente

Aplicação e outros materiais explicativos

Introdução (ver item 6)

- A1. Em trabalho de consultoria, o consultor externo aplica habilidades, educação, observações, experiências e conhecimentos técnicos. Trabalhos de consultoria envolvem um processo analítico que, tipicamente, inclui algumas combinações de atividades relacionadas com a definição de objetivo, coleta de informações ou fatos, definição de problemas ou oportunidades, avaliação de alternativas e desenvolvimento de recomendações, incluindo ações, comunicação de resultados e, algumas vezes, implantação de recomendações e seu acompanhamento. Os relatórios de consultoria (quando emitidos) geralmente são redigidos no estilo narrativo (ou “formato longo”). Geralmente, o trabalho realizado é apenas para o uso e benefício do cliente que contratou o consultor. Todo serviço que esteja de acordo com a

definição de trabalho de asseguarção não é trabalho de consultoria, mas, sim, trabalho de asseguarção.

Objetivo

Trabalhos com a informação do objeto abrangendo vários aspectos (ver itens 10, 65 e 69(1))

A2. Quando a informação do objeto é constituída de vários aspectos, podem ser fornecidas conclusões separadas para cada aspecto. Essas conclusões separadas não precisam ter o mesmo nível de asseguarção. Preferencialmente, cada conclusão é expressa na forma que for apropriada tanto para o trabalho de asseguarção razoável quanto para o trabalho de asseguarção limitada. As referências desta norma para a conclusão no relatório de asseguarção incluem cada conclusão quando forem fornecidas conclusões separadas.

Definições

Natureza, época e extensão dos procedimentos em trabalhos de asseguarção razoável e asseguarção limitada (ver item 12(a)(i))

A3. Como o nível de segurança obtido em trabalho de asseguarção limitada é menor do que em trabalho de asseguarção razoável, os procedimentos que o auditor independente executa no trabalho de asseguarção limitada variam em natureza e época em relação ao trabalho de asseguarção razoável e são menos extensos. As principais diferenças entre os procedimentos aplicados em cada um dos tipos (asseguarção razoável e asseguarção limitada) incluem:

- (a) a ênfase depositada na natureza dos diversos procedimentos de como uma fonte de evidência irá, provavelmente, diferir, dependendo das circunstâncias do trabalho. Por exemplo, o auditor independente pode julgar apropriado, nas circunstâncias específicas de trabalho de asseguarção limitada, dar ênfase relativamente maior nas indagações ao pessoal da entidade e na aplicação de procedimentos analíticos e dar ênfase relativamente menor, caso dê alguma, nos testes dos controles e na obtenção de evidências de fontes externas, diferentemente do que poderia ser no caso de trabalho de asseguarção razoável;
- (b) nos trabalhos de asseguarção limitada o auditor independente pode:
 - selecionar menos itens para serem analisados; ou
 - executar menos procedimentos (por exemplo, aplicar apenas procedimentos analíticos nas circunstâncias em que, em trabalho de asseguarção razoável, tanto os procedimentos analíticos quanto os outros procedimentos seriam aplicados);
- (c) nos trabalhos de asseguarção razoável, os procedimentos analíticos executados, em resposta ao risco do trabalho, envolvem o desenvolvimento de expectativas que sejam suficientemente precisas para identificar distorções relevantes. Nos trabalhos de asseguarção limitada, os procedimentos analíticos podem ser desenvolvidos para corroborar as expectativas acerca da direção das tendências, das relações e dos índices em vez de identificar distorções com o nível de precisão esperado em trabalho de asseguarção razoável;
- (d) adicionalmente, quando flutuações, falta de relações esperadas ou diferenças significativas forem identificadas, a evidência apropriada em trabalho de asseguarção limitada pode ser obtida ao realizar indagações e considerar as respostas recebidas à luz das circunstâncias conhecidas do trabalho;
- (e) além disso, quando aplicar os procedimentos analíticos em trabalho de asseguarção limitada, o auditor independente pode, por exemplo, usar dados que possuem um nível mais elevado

de agregação, tais como dados trimestrais em vez de mensais, ou usar dados, cujos controles a eles relacionados não foram objeto de teste para verificar sua confiabilidade na mesma extensão em que seriam testados, caso fosse trabalho de asseguarção razoável.

Nível de segurança que seja significativo (ver itens 12(a)(i)(b) e 47L)

- A4. O nível de segurança que o auditor independente planeja obter não é ordinariamente suscetível de quantificação, e a determinação, nas circunstâncias do trabalho, se o nível de segurança é significativo, é uma questão de julgamento profissional do auditor. Em trabalho de asseguarção limitada, o auditor independente executa procedimentos que são restritos (menos extensos), quando comparados com aqueles necessários em trabalho de asseguarção razoável, mas, ainda assim, são planejados para obter um nível de segurança que seja significativo. Para que seja significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor independente deve contribuir para aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto em nível que seja claramente maior do que irrelevante (ver também os itens A16 a A18).
- A5. Em toda a gama de trabalhos de asseguarção limitada, o sentido de segurança significativa pode variar de um nível que é logo acima de uma asseguarção que seja capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto em um nível que seja claramente maior do que irrelevante até um nível que é logo abaixo da segurança razoável. O que é significativo em um trabalho específico representa um julgamento dentro desse intervalo que depende das circunstâncias do trabalho, incluindo as necessidades de informação pelos usuários previstos como um grupo, dos critérios utilizados e do objeto do trabalho.
- A6. Em decorrência da variação existente no nível de segurança obtido pelo auditor independente em trabalhos de asseguarção limitada, seu relatório contém um resumo informativo dos procedimentos executados, reconhecendo que a identificação da natureza, da época e da extensão dos procedimentos executados é essencial para o entendimento da conclusão do auditor (ver os itens 69(k) e A173 a 177).
- A7. Alguns dos fatores que podem ser relevantes na determinação do nível de asseguarção em trabalho específico incluem, por exemplo:
- as características do objeto e dos critérios, e se existem quaisquer NBCs TO específicas que sejam aplicáveis ao objeto;
 - instruções ou outras indicações da parte contratante sobre a natureza da asseguarção desejada. Por exemplo, os termos de contratação podem estipular procedimentos específicos que a parte contratante considere necessários, ou aspectos específicos da informação do objeto nos quais ela gostaria que o auditor focasse seus procedimentos. Contudo, o auditor independente pode considerar que outros procedimentos são necessários para se obter evidências apropriadas e suficientes para a asseguarção ser útil;
 - práticas geralmente aceitas, se existirem, em relação ao trabalho de asseguarção para uma informação específica do objeto, informações similares ou relacionadas ao objeto;
 - as necessidades de informação dos usuários previstos como um grupo. Geralmente, quanto maior for a consequência para os usuários previstos de receberem uma conclusão inadequada (quando a informação do objeto estiver distorcida de forma relevante), maior asseguarção será necessária de forma a ser útil para eles. Por exemplo, em alguns casos, a consequência para os usuários previstos de receber uma conclusão inapropriada pode ser tão grande que é necessário um trabalho de asseguarção razoável para que o auditor independente obtenha segurança que seja útil nessas circunstâncias;

- as expectativas dos usuários previstos de que o auditor independente irá formar a conclusão de asseguração limitada sobre a informação do objeto dentro de curto espaço de tempo e a um custo baixo.

Exemplos de trabalhos de atestação (ver item 12(a)(ii)(a))

A8. Exemplos de trabalhos que podem ser conduzidos de acordo com esta norma incluem:

- (a) sustentabilidade – o trabalho de sustentabilidade envolve obter segurança sobre um relatório elaborado pela administração ou especialista da administração (mensurador ou avaliador) sobre a atuação da entidade nessa área;
- (b) cumprimento da legislação ou regulamentos – o trabalho sobre o cumprimento de leis ou regulamentos envolve obter asseguração em declaração feita por outra parte (mensurador ou avaliador) sobre o cumprimento da lei ou regulamento aplicável;
- (c) trabalhos de verificação de eficácia, eficiência ou economicidade, do tipo relação custo x benefício ou qualidade x preço – esse trabalho envolve obter segurança sobre a mensuração ou avaliação feita por terceiro.

Técnicas e habilidades de asseguração (ver item 12(b))

A9. As técnicas e habilidades de asseguração incluem:

- aplicação do ceticismo e julgamento profissional;
- planejamento e execução do trabalho de asseguração, incluindo a obtenção e a avaliação das evidências;
- entendimento dos sistemas de informação, do papel e das limitações do controle interno;
- ligar a consideração da materialidade e dos riscos do trabalho à natureza, à época e à extensão dos procedimentos;
- aplicar os procedimentos conforme for apropriado ao trabalho (que pode incluir indagações, inspeções, recálculos, reexecução, observação, confirmação e procedimentos analíticos); e
- práticas sistemáticas de documentação e habilidades de redação de relatórios de asseguração.

Crítérios (ver item 12(c) e Apêndice)

A10. Critérios adequados são necessários para a mensuração ou avaliação razoavelmente consistente do objeto dentro do contexto do julgamento profissional. Sem uma estrutura de referência fornecida pelos critérios adequados, qualquer conclusão é passível de interpretação pessoal e equívocos. Os critérios adequados são sensíveis ao contexto, ou seja, são determinados no contexto das circunstâncias do trabalho. Até em caso de um mesmo objeto pode haver critérios diferentes, que permitirão diferente mensuração ou avaliação. Por exemplo, um mensurador ou avaliador pode escolher as queixas solucionadas de consumidores como um dos critérios para a avaliação do objeto relacionado com a satisfação do consumidor; outro mensurador ou avaliador pode escolher o número de compras repetidas nos três meses seguintes à primeira compra. Os critérios adequados não são afetados pelo nível de asseguração, ou seja, se os critérios forem inadequados para o trabalho de asseguração razoável, eles também são inadequados para o trabalho de asseguração limitada e vice-versa. Critérios adequados incluem, quando aplicável, os critérios para apresentação e

divulgação.

Risco do trabalho (ver item 12(f))

A11. O risco do trabalho não se refere e nem inclui os riscos de negócio do auditor independente, tais como, a perda em litígios, publicidade adversa ou outros eventos que surjam em conexão com a informação específica do objeto.

A12. No geral, os riscos de trabalho podem estar representados pelos seguintes componentes, apesar de que nem todos esses componentes estarão, necessariamente, presentes ou serão significativos para todos os trabalhos de asseguaração:

- (a) riscos que não dependem diretamente do auditor independente, que, por sua vez, consistem:
 - (i) na suscetibilidade da informação do objeto conter distorção relevante antes da consideração de quaisquer controles aplicados pela parte apropriada (risco inerente); e
 - (ii) no risco de que distorção relevante que ocorra na informação do objeto não seja evitada por controle preventivo, ou detectada e corrigida, em tempo hábil, pelo controle interno implantado pela parte apropriada (risco de controle); e
- (b) riscos que dependem diretamente do auditor independente, que é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor não detectarão distorção relevante (risco de detecção).

A13. O nível pelo qual cada um desses componentes é relevante para o trabalho é influenciado pelas circunstâncias do trabalho, em particular. A consideração de riscos é um assunto de julgamento profissional, em vez de ser passível de mensuração precisa. As circunstâncias podem estar relacionadas com:

- a natureza do objeto e a informação do objeto. Por exemplo, o conceito de risco de controle pode ser mais útil quando o objeto é relativo à elaboração da informação sobre o desempenho da entidade do que quando ele é relativo à informação sobre a eficácia do controle ou a existência de condição física;
- o tipo de trabalho de asseguaração (razoável ou limitada) que está sendo executado. Por exemplo, em trabalhos de asseguaração limitada, o auditor independente pode frequentemente decidir obter evidência por outros meios que não sejam testes de controle. Neste caso, a consideração do risco de controle pode ser menos relevante do que em trabalho de asseguaração razoável sobre a mesma informação do objeto.

A14. Eliminar totalmente o risco do trabalho é raramente alcançável ou possui um custo altíssimo em relação ao benefício. Portanto, a “asseguaração razoável” é menor do que asseguaração absoluta, como resultado de fatores tais como:

- uso de testes seletivos;
- limitações inerentes do controle interno;
- o fato de que muitas das evidências disponíveis ao auditor independente são persuasivas, ao invés de conclusivas;
- uso de julgamento profissional ao obter e avaliar as evidências e formar as conclusões com base nessas evidências;
- em alguns casos, pelas características do objeto quando avaliadas ou mensuradas pelos

critérios.

Parte contratante (ver item 12(g) e Apêndice)

A15. A parte contratante pode ser, sob diferentes circunstâncias, a administração ou os responsáveis pela governança, os usuários previstos, o mensurador ou o avaliador, ou uma terceira parte.

Usuários previstos (ver item 12(m) e Apêndice)

A16. Em alguns casos, pode haver usuários previstos além daqueles para os quais o relatório de asseguarção é endereçado. O auditor independente pode não ser capaz de identificar todos aqueles que lerão o relatório de asseguarção, particularmente quando um grande número de pessoas tiver acesso a ele. Em tais casos, especificamente quando os usuários previstos estão propensos a possuir vasta gama de interesse no objeto, os usuários previstos podem ser limitados àquelas partes interessadas com interesses comuns e significativos. Os usuários previstos podem ser identificados de maneiras diferentes, por exemplo, por acordo entre o auditor e a parte responsável ou contratante, ou por lei ou regulamentos.

A17. Os usuários previstos ou seus representantes podem estar diretamente envolvidos com o auditor independente e a parte responsável (e a parte contratante, caso seja diferente) em determinar os requerimentos do trabalho. Independente do envolvimento de outros, contudo, e de forma diferente dos trabalhos de procedimentos previamente acordados (que envolvem relatar as constatações fatuais com base nos procedimentos concordados com a contratante e quaisquer outras partes apropriadas, ao invés de apresentar uma conclusão):

- (a) o auditor independente é responsável na determinação da natureza, da época e da extensão dos procedimentos; e
- (b) o auditor independente pode precisar aplicar procedimentos adicionais quando chegam à sua atenção informações que se diferem significativamente daquelas nas quais ele se baseou para determinar os procedimentos planejados (ver itens A115 a A117).

A18. Em alguns casos, os usuários previstos (banqueiros e reguladores, por exemplo) impõem um requerimento, ou solicitam que as partes apropriadas organizem um trabalho de asseguarção para ser executado para um propósito específico. Quando os trabalhos usam critérios que são desenvolvidos para um propósito específico, o item 69(f) requer uma declaração, alertando os leitores para esse fato. Adicionalmente, o auditor independente pode considerar apropriado indicar que o relatório de asseguarção é destinado apenas para usuários específicos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, isso pode ser alcançado ao restringir a distribuição ou o uso do relatório de asseguarção (ver itens A166 e A167).

Informação do objeto (ver item 12(x) e Apêndice)

A19. Em alguns casos, a informação do objeto pode ser uma declaração que avalia um aspecto do processo, do desempenho ou do cumprimento, em relação aos critérios. Por exemplo, “O controle interno da Companhia ABC operou de forma efetiva nos termos dos critérios XYZ durante o período...” ou “A estrutura de governança da Companhia ABC esteve de acordo com os critérios XYZ durante o período...”.

Partes apropriadas (ver item 13 e Apêndice)

A20. Os papéis desempenhados pelas partes responsáveis, pelo mensurador ou avaliador e pela

contratante podem variar (ver item A37). A administração e as estruturas de governança também variam de situação para situação, refletindo influências culturais ou legais, além do tamanho e características da entidade. Tal diversidade significa que não é possível para as NBCs TO especificarem para cada trabalho diferente quem são as pessoas que o auditor deve fazer indagações, requerer representações ou se comunicar em diferentes circunstâncias. Em alguns casos, por exemplo, quando as partes apropriadas são apenas parte de entidade legal, identificar as pessoas apropriadas da administração ou responsáveis pela governança a quem se deve comunicar, requer o exercício de julgamento profissional para determinar quais pessoas possuem as responsabilidades e o conhecimento adequado para os assuntos em questão.

Condução de trabalho de asseguarção de acordo com as NBCs TO

Cumprimento das normas que são pertinentes ou aplicáveis ao trabalho (ver itens 1, 5 e 15)

A21. Esta norma inclui os requerimentos que se aplicam aos trabalhos de asseguarção (*) (diferentes de auditoria ou revisão de informações financeiras históricas), incluindo trabalhos de asseguarção de acordo com NBCs TO específicas ao objeto. Em alguns casos, a NBC TO específica ao objeto também é aplicável para o trabalho. Uma NBC TO específica para o objeto é aplicável ao trabalho quando ela está em vigor, o objeto da NBC TO é aplicável ao trabalho quando as circunstâncias abordadas pela norma existem.

(*) Esta norma contém, também, os requisitos e outros materiais explicativos específicos a trabalhos de atestação de asseguarção razoável e limitada, todavia, ela pode também ser aplicada nos trabalhos diretos de asseguarção razoável e limitada, mediante adaptação e suplementação, conforme necessário nas circunstâncias do trabalho.

A22. As NBCs TA e NBCs TR foram editadas para auditoria e revisão de informações financeiras históricas, respectivamente, e não se aplicam a outros trabalhos de asseguarção. Elas podem, no entanto, fornecer orientações em relação ao processo do trabalho em geral para os auditores independentes que realizam trabalho de asseguarção de acordo com esta norma.

Texto de uma NBC TO (ver itens 12 e 16)

A23. As NBCs TO contêm os objetivos do auditor independente e os requerimentos estabelecidos para possibilitá-lo alcançar tais objetivos. Além disso, elas contêm orientações relacionadas com a forma de aplicação, outros materiais explicativos e material introdutório que fornecem contexto relevante para o entendimento apropriado da norma, das definições e das orientações de aplicação.

A24. É esperado que a aplicação apropriada dos requerimentos de uma NBC TO pelo auditor independente forneça base suficiente para que este alcance os objetivos da norma. Contudo, devido à grande variação das circunstâncias dos trabalhos de asseguarção que não podem ser previstas pelas NBCs TO, o auditor independente é responsável por determinar os procedimentos necessários para que se cumpram os requerimentos relevantes e para que ele alcance tais objetivos. Nas circunstâncias do trabalho, podem existir assuntos específicos que exijam que o auditor execute procedimentos adicionais àqueles requeridos pelas NBCs TO.

Os objetivos em uma NBC TO fornecem o contexto no qual seus requerimentos são definidos e se propõem a auxiliar:

- (a) no entendimento do que deve ser atendido; e
- (b) na decisão se algo mais precisa ser feito para que se alcancem os objetivos.

A25. Os requisitos das NBCs TO são expressos utilizando o termo “deve.”

A26. Sempre que necessário, a parte contendo a aplicação e outros materiais explicativos fornece considerações adicionais sobre os requisitos e orientações para a sua realização. Em particular, ela pode:

- (a) explicar mais precisamente o que um requisito significa ou se propõe abordar; e
- (b) incluir exemplos que podem ser apropriados nas circunstâncias.

Embora essa parte por si só não estabeleça um requisito, ela é relevante para a aplicação adequada dos requisitos. A aplicação e outros materiais explicativos podem também fornecer informações básicas sobre assuntos abordados em uma NBC TO. Quando apropriado, considerações adicionais específicas para órgãos fiscalizadores do setor público (Tribunais de Contas no Brasil) ou para firmas de auditoria de pequeno e médio portes estão incluídas na aplicação e em outros materiais explicativos. Essas considerações adicionais auxiliam na aplicação dos requisitos das NBCs TO. Contudo, elas não limitam ou reduzem as responsabilidades do auditor independente para aplicar e cumprir os requisitos de uma NBC TO.

A27. As definições são fornecidas nas NBCs TO para auxiliar na sua aplicação e interpretação consistente e não têm a intenção de sobrepor as definições que podem estar estabelecidas para outros propósitos, seja por leis, regulamentos ou de outra forma.

A28. Os apêndices fazem parte da aplicação e de outros materiais explicativos. O propósito e o uso pretendido do apêndice estão descritos no corpo da NBC TO ou no título e na introdução do próprio apêndice.

Cumprimento dos requisitos aplicáveis (ver item 17)

A29. Embora alguns procedimentos sejam exigidos apenas para trabalhos de asseguarção razoável, eles podem, contudo, ser apropriados em alguns trabalhos de asseguarção limitada.

Exigências éticas (ver itens 3(a), 20 e 22(a))

A30. A NBC PG 100 estabelece os seguintes princípios éticos que o auditor independente é obrigado a cumprir:

- (a) integridade;
- (b) objetividade;
- (c) competência e zelo profissional;
- (d) sigilo profissional; e
- (e) comportamento profissional.

A31. A NBC PG 100 também fornece uma estrutura conceitual para que os profissionais da contabilidade possam:

- (a) identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. As ameaças se enquadram em uma ou mais das seguintes categorias:
 - (i) interesse próprio;
 - (ii) autorrevisão;
 - (iii) defesa de interesse do cliente;

- (iv) familiaridade; e
- (v) intimidação;
- (b) avaliar a importância das ameaças identificadas; e
- (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. As salvaguardas são necessárias quando o profissional da contabilidade determinar que as ameaças não estejam a um nível no qual terceiros esclarecidos e informados seriam capazes de concluir que a adequação com os princípios éticos não será comprometida, levando em consideração todos os fatos e circunstâncias específicos disponíveis ao profissional da contabilidade.

A32. A NBC PG 200 e as NBCs PA 290 e 291 descrevem como a estrutura conceitual da NBC PG 100 se aplica em certas situações aos auditores independentes e demais profissionais externos, incluindo:

- nomeação de profissionais;
- conflitos de interesses;
- segunda opinião;
- honorários e outros tipos de remuneração;
- divulgação comercial de serviços profissionais;
- presentes e afins;
- custódia de ativos de clientes;
- objetividade em todos os serviços; e
- independência.

A33. As NBCs PA 290 e 291 consideram a independência como sendo tanto a independência de pensamento quanto à independência na aparência. A independência possibilita a capacidade de formar uma conclusão de asseguarção sem ser afetado pelas influências que podem comprometer essa conclusão. A independência aprimora a habilidade de agir com integridade, ser objetivo e de manter uma atitude de ceticismo profissional. Assuntos abordados nas NBCs PA 290 e 291 relativos à independência incluem:

- interesses financeiros;
- empréstimos e garantias;
- relacionamentos comerciais;
- relacionamentos familiares e pessoais;
- emprego com os clientes de asseguarção;
- serviços recentes com cliente de asseguarção;
- atuar como diretor ou administrador de cliente de asseguarção;
- associação por longo prazo de pessoal de alto escalão com os clientes de asseguarção;
- prestação de serviços diferentes de asseguarção para clientes de asseguarção;
- honorários (tamanho relativo dos honorários, honorários em atraso e contingentes);
- presentes e afins; e

- litígio ou ameaça.

A34. Requisitos profissionais, ou requisitos estabelecidos por leis ou regulamentos, são pelo menos tão exigentes quanto às NBCs PG 100 e 200 e às NBCs PA 290 e 291, relacionadas com trabalhos de asseguarção ao abordarem todos os assuntos mencionados nos itens A30 a A33 e obrigações estabelecidas que alcancem os objetivos dos requisitos estabelecidos nessas normas para trabalhos de asseguarção.

Aceitação e continuidade

Precondições para o trabalho (ver item 24)

A35. No ambiente do setor público, presume-se que podem estar presentes algumas das precondições para um trabalho de asseguarção, por exemplo:

- (a) as funções e as responsabilidades das firmas de auditoria e das entidades governamentais envolvidas em trabalhos de asseguarção são consideradas apropriadas, porque elas são geralmente estabelecidas na legislação;
- (b) o direito de acesso às informações necessárias para executar o trabalho é muitas vezes estabelecido na legislação;
- (c) a conclusão do auditor independente, na forma apropriada, seja para trabalho de asseguarção razoável ou trabalho de asseguarção limitada, geralmente é requerido pela legislação e que deve constar no relatório escrito; e
- (d) o propósito racional geralmente existe porque o trabalho está definido na legislação.

A36. Se critérios adequados não estiverem disponíveis para todos os objetos, mas o auditor independente puder identificar um ou mais aspectos de determinado objeto para os quais esses critérios sejam adequados, o trabalho de asseguarção pode ser realizado levando-se em consideração tais aspectos. Nesses casos, o relatório de asseguarção deve esclarecer que o relatório não diz respeito ao objeto original em sua totalidade.

Funções e responsabilidades (ver itens 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a) e Apêndice)

A37. Todos os trabalhos de asseguarção possuem, pelo menos, três partes envolvidas: a parte responsável, o auditor independente e os usuários previstos. Em muitos trabalhos de atestação, a parte responsável pode ser também o mensurador, o avaliador e a parte contratante. Veja orientação no Apêndice sobre como essas funções se relacionam em um trabalho de asseguarção.

A38. A evidência, se existe o relacionamento apropriado com relação à responsabilidade pelo objeto, pode ser obtida por meio de uma confirmação fornecida pela parte responsável. Esse reconhecimento também estabelece base para o entendimento comum das responsabilidades da parte responsável e do auditor independente. A confirmação por escrito é a forma mais apropriada de documentar o entendimento da parte responsável. Na ausência de confirmação de responsabilidade escrita, ainda pode ser apropriado o auditor independente aceitar o trabalho se, por exemplo, outras fontes, tais como a legislação ou contrato, indicarem a responsabilidade. Em outros casos, pode ser apropriado recusar o trabalho, dependendo das circunstâncias, ou divulgá-las no relatório de asseguarção.

A39. O mensurador ou o avaliador é responsável por ter uma base razoável para a informação do objeto. O que constitui uma base razoável depende da natureza do objeto e de outras

circunstâncias do trabalho. Em alguns casos, um processo formal com controles internos extensivos pode ser necessário para fornecer ao mensurador ou avaliador uma base razoável que a informação do objeto está livre de distorções relevantes. O fato de que o auditor deve emitir relatório sobre a informação do objeto não é um substituto para os processos próprios do mensurador ou avaliador de possuir uma base razoável sobre a informação do objeto.

Adequação do objeto (ver item 24(b)(i))

A40. Um objeto apropriado é identificável e passível de mensuração ou avaliação consistente em relação aos critérios aplicáveis, de tal forma que a informação do objeto resultante possa ser submetida a procedimentos para obter evidências apropriadas e suficientes para suportar uma conclusão de asseguarção razoável ou limitada, conforme apropriado.

A41. A adequação do objeto não é afetada pelo nível de asseguarção, isto é, se o objeto não for adequado para trabalho de asseguarção razoável, ele também não é adequado para trabalho de asseguarção limitada, e vice-versa.

A42. Diferentes objetos possuem diferentes características, incluindo o nível no qual a informação sobre eles é qualitativa ou quantitativa, objetiva ou subjetiva, histórica ou prospectiva, e refere-se a um ponto no tempo ou abrange um período. Essas características afetam:

- (a) a precisão com a qual o objeto pode ser mensurado ou avaliado com base nos critérios; e
- (b) o poder de persuasão da evidência disponível.

A43. A identificação dessas características e a consideração sobre seus efeitos auxilia o auditor independente a avaliar a adequação do objeto e também a determinar o conteúdo do relatório de asseguarção (ver item A163).

A44. Em alguns casos, o trabalho de asseguarção pode estar relacionado apenas com uma parte do objeto. Por exemplo, o auditor independente pode ser contratado para emitir relatório sobre um aspecto da contribuição da entidade ao desenvolvimento sustentável, assim como vários programas executados pela entidade que possuam resultados ambientais positivos. Ao determinar se o trabalho apresenta um objeto apropriado, pode ser necessário ao auditor considerar se é provável que a informação, sobre a qual foi requerido emitir relatório, irá atender às necessidades de informação dos usuários previstos e também como a informação do objeto será apresentada e distribuída. Por exemplo, se existem programas mais significativos com resultados menos favoráveis sobre os quais a entidade não está reportando.

Adequação e disponibilidade dos critérios

Adequação dos critérios (ver item 24(b)(ii))

A45. Os critérios para serem adequados devem apresentar as seguintes características:

- (a) relevância: critérios relevantes resultam na informação do objeto que contribuem para a tomada de decisões pelos usuários previstos;
- (b) integralidade: critérios são completos quando a informação do objeto, preparada de acordo com ele, não omite fatores relevantes que poderiam afetar as decisões dos usuários previstos tomadas com base na informação do objeto. Os critérios completos incluem, quando relevante, referências (*benchmark*) para apresentação e divulgação;
- (c) confiabilidade: critérios confiáveis, quando utilizados em circunstâncias similares por auditores independentes diferentes, permitem a mensuração ou a avaliação razoavelmente consistente de

determinado objeto, incluindo, quando relevante, a apresentação e a divulgação;

- (d) neutralidade: critérios neutros resultam na informação do objeto livre de tendenciosidades, conforme apropriado nas circunstâncias do trabalho;
- (e) compreensibilidade: critérios compreensíveis resultam na informação do objeto que pode ser entendida pelos usuários previstos.

A46. Descrições vagas das expectativas ou julgamentos das experiências individuais não constituem evidência adequada.

A47. A adequação dos critérios para um trabalho específico depende se eles apresentam as características acima. A importância relativa de cada característica a um trabalho específico é questão de julgamento profissional. Além disso, os critérios podem ser adequados para um conjunto específico de circunstâncias do trabalho, mas podem não ser adequados para um conjunto diferente de circunstâncias. Por exemplo, reportar para governos ou reguladores pode exigir o uso de conjunto de critérios específicos, mas esses critérios podem não ser adequados para um grupo de usuários previstos mais amplo.

A48. Os critérios podem ser escolhidos ou desenvolvidos de vários modos. A forma como os critérios são desenvolvidos pode afetar o trabalho que o auditor independente realiza para avaliar a sua adequação. Por exemplo, eles podem ser:

- incorporados em leis ou regulamentos;
- emitidos por organizações de especialistas autorizados ou reconhecidos que seguem um processo de modo transparente;
- desenvolvidos coletivamente por um grupo que não segue o devido processo de modo transparente;
- publicados em periódicos acadêmicos ou livros;
- desenvolvidos para a venda em base licenciada;
- desenvolvidos especificamente para o propósito de preparar a informação do objeto nas circunstâncias específicas do trabalho.

A49. Em alguns casos, a lei ou o regulamento prescrevem os critérios a serem utilizados no trabalho. Na ausência de indicações contrárias, tais critérios são considerados adequados. O mesmo ocorre com os critérios emitidos por organizações de especialistas autorizadas ou reconhecidas que sigam o devido processo de modo transparente, caso sejam relevantes às necessidades de informação dos usuários previstos. Tais critérios são conhecidos como “critérios estabelecidos”. Mesmo quando os critérios estabelecidos existem para determinado objeto, os usuários específicos podem concordar com outros critérios para os seus propósitos. Por exemplo, várias estruturas conceituais podem ser utilizadas como critérios estabelecidos para avaliar a efetividade do controle interno. Os usuários específicos podem, contudo, desenvolver um conjunto de critérios mais detalhados que atendam às suas necessidades de informações específicas em relação à, por exemplo, supervisão prudencial. Em tais casos, o relatório de asseguarção:

- (a) alerta os leitores de que a informação do objeto é preparada de acordo com os critérios de propósito especial e que, como resultado disso, a informação do objeto pode não ser adequada para outro propósito (ver item 69(f)); e
- (b) pode notar, quando for relevante para as circunstâncias do trabalho, que os critérios não estão incorporados em leis ou regulamentos, ou emitidos por organizações de

especialistas autorizadas ou reconhecidas que seguem o devido processo de modo transparente.

A50. Se os critérios forem criados especificamente para o propósito de preparar a informação do objeto nas circunstâncias específicas do trabalho, eles não são adequados, se resultarem em informação do objeto ou em relatório de asseguarção que seja distorcido para os usuários previstos. É desejável que os usuários previstos ou a contratante reconheçam que os critérios desenvolvidos especificamente são adequados para os propósitos dos usuários previstos. A ausência de tal reconhecimento pode afetar o que deve ser feito para avaliar a adequação dos critérios e a informação fornecida sobre eles no relatório de asseguarção.

Disponibilidade dos critérios (ver item 24(b)(iii))

A51. Os critérios precisam estar disponíveis aos usuários previstos para que estes possam compreender como o objeto foi mensurado ou avaliado. Os critérios são disponibilizados aos usuários previstos em uma ou mais das seguintes formas:

- (a) publicamente;
- (b) por meio de inclusão, de forma clara, na apresentação da informação do objeto;
- (c) por meio de inclusão, de forma clara, no relatório de asseguarção (ver item A164);
- (d) por entendimento geral, por exemplo, o critério de mensurar o tempo em horas e minutos.

A52. Os critérios também podem ser disponibilizados apenas para os usuários previstos, por exemplo, os termos de contrato, ou critérios emitidos por associação de classe que são disponíveis apenas àqueles segmentos por serem relevantes somente para propósito específico. Quando esse for o caso, o item 69(f) requer uma declaração alertando os leitores sobre esse fato. Adicionalmente, o auditor independente pode considerar apropriada a indicação de que o relatório de asseguarção é direcionado exclusivamente para usuários específicos (ver itens A166 e A167).

Acesso às evidências (ver item 24(b)(iv))

Quantidade e qualidade das evidências disponíveis

A53. Normalmente a evidência é persuasiva ao invés de conclusiva. A quantidade ou a qualidade das evidências disponíveis são afetadas:

- (a) pelas características do objeto ou sua informação. Por exemplo, evidências menos objetivas podem ser esperadas quando a informação do objeto for prospectiva em vez de histórica; e
- (b) por outras circunstâncias, tais como quando evidências que se espera que existam não estão disponíveis devido a, por exemplo, época do trabalho do auditor independente, política de retenção da documentação da entidade, sistemas de informação inadequados, ou a uma restrição imposta pela parte responsável.

Acesso a registros (ver item 56)

A54. Buscar a concordância das partes apropriadas para que elas reconheçam e compreendam sua responsabilidade de fornecer ao auditor independente os itens abaixo auxilia o auditor independente a determinar se o trabalho apresenta a característica de acesso às evidências:

- (a) acesso a todas as informações as quais as partes apropriadas estão cientes que sejam relevantes

para a elaboração da informação do objeto, tais como registros, documentação e outros assuntos;

- (b) informações adicionais que o auditor independente possa requisitar das partes apropriadas para o propósito do trabalho; e
- (c) acesso irrestrito às pessoas das partes apropriadas as quais o auditor independente determine ser necessário para a obtenção de evidências.

A55. A natureza dos relacionamentos entre a parte responsável, o mensurador ou o avaliador e a contratante pode afetar a habilidade do auditor independente de acessar os registros, documentações e outras informações que ele pode requerer como evidência para concluir o trabalho. A natureza de tais relacionamentos pode ser considerada relevante ao determinar a aceitação ou recusa do trabalho. Exemplos de algumas circunstâncias nas quais a natureza desses relacionamentos pode ser problemática estão inclusos no item A139.

Propósito racional (ver item 24(b)(vi))

A56. Ao determinar se o trabalho possui propósito racional, as seguintes considerações podem ser relevantes:

- a probabilidade de que a informação do objeto e o relatório de asseguarção possam ser utilizados ou distribuídos de forma mais ampla do que somente aos usuários previstos, principalmente quando os critérios são desenvolvidos para propósito específico;
- se são esperados que os aspectos da informação do objeto sejam excluídos do trabalho de asseguarção e a razão de sua exclusão;
- as características dos relacionamentos entre a parte responsável, o mensurador ou o avaliador, e a contratante, por exemplo, quando o mensurador ou o avaliador não for a parte responsável, ou se a parte responsável consente sobre o uso a ser feito da informação do objeto e se terá a oportunidade de revisar a informação antes que se torne disponível aos usuários previstos, ou distribua comentários junto com as informações do objeto;
- quem selecionou os critérios a serem aplicados à mensuração ou avaliação do objeto, e qual o nível de julgamento e tendenciosidade de sua aplicação. É mais provável que o trabalho tenha um propósito racional se os usuários previstos escolherem ou estiverem envolvidos na seleção dos critérios;
- quaisquer limitações relevantes no alcance do trabalho do auditor independente;
- se o auditor independente acredita que a contratante planeja associar o seu nome com o objeto ou sua informação de maneira inapropriada.

Concordância com os termos do trabalho (ver item 27)

A57. É de interesse tanto da contratante quanto do auditor independente que este comunique por escrito os termos acordados do trabalho antes de seu início, para evitar equívocos. O formato e conteúdo do acordo por escrito ou contrato irão variar de acordo com as circunstâncias do trabalho. Por exemplo, se lei ou regulamento prescreverem detalhes suficientes dos termos do trabalho, o auditor não precisa registrá-los no acordo escrito, exceto pelo fato da aplicabilidade de tal lei ou regulamento e que as partes apropriadas reconheçam e compreendam suas responsabilidades sob tais leis ou regulamentos.

A58. Lei ou regulamento, especialmente no setor público, pode tornar o trabalho do auditor independente obrigatório e estabelecer poderes específicos, tais como acessar os registros

específicos das partes e outras informações e responsabilidades, bem como requerer que o auditor reporte diretamente a um ministro, à legislação ou ao público se as partes apropriadas tentarem limitar o alcance do trabalho.

Aceitação de alteração nos termos do trabalho (ver item 29)

A59. Uma alteração nas circunstâncias que afetam os requerimentos dos usuários previstos, ou um mal entendido sobre a natureza do trabalho, pode justificar uma solicitação de alteração, por exemplo, de trabalho de asseguarção para um que não seja de asseguarção, ou de trabalho de asseguarção razoável para um de asseguarção limitada. A impossibilidade de obter evidências apropriadas e suficientes para formar uma conclusão de asseguarção razoável não é uma razão aceitável para alterar um trabalho de asseguarção razoável para um trabalho de asseguarção limitada.

Controle de qualidade

Auditor independente (ver itens 20 e 31(a) e (b))

A60. Esta norma foi escrita no contexto de uma série de medidas tomadas para assegurar a qualidade dos trabalhos de asseguarção realizados por auditores independentes, tais como aquelas realizadas por comitês membros da Ifac em concordância com o Programa de Adequação dos Comitês Membros e Declarações das Obrigações dos Associados da Ifac. Tais medidas incluem:

- requisitos de competência, tais como referências de formação e experiência profissional, para conseguir se associar, e de desenvolvimento profissional contínuo;
- políticas e procedimentos de controle de qualidade implementados em toda a firma de auditoria independente. A NBC PA 01 se aplica a todas as firmas de auditoria para os trabalhos de asseguarção e outros serviços relacionados;
- código de ética abrangente, incluindo requerimentos detalhados de independência, estabelecidos com base nos princípios éticos de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

Controle de qualidade em nível de firma (ver itens 3(b) e 31(a))

A61. A NBC PA 01 trata das responsabilidades das firmas de auditoria independente em estabelecer e manter o seu sistema de controle de qualidade para trabalhos de asseguarção. Ela institui as responsabilidades da firma pelo estabelecimento de políticas e procedimentos desenvolvidos para fornecer segurança razoável que a firma e sua equipe obedecem aos requisitos éticos relevantes, incluindo aqueles referentes à independência. O cumprimento da NBC PA 01 requer, entre outras, que a firma estabeleça e mantenha sistema de controle de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos itens abaixo, e que documente essas políticas e procedimentos e as comuniquem aos seus profissionais:

- (a) responsabilidades de liderança pela qualidade dentro da firma;
- (b) requerimentos éticos relevantes;
- (c) aceitação e continuação dos relacionamentos de clientes e trabalhos específicos;
- (d) recursos humanos;
- (e) desempenho de trabalho; e
- (f) monitoramento.

A62. Outros requisitos profissionais, ou previstos em lei ou regulamentos, que tratam das responsabilidades da firma em estabelecer e manter sistema de controle de qualidade, são, pelo menos, tão exigentes quanto à NBC PA 01 quando elas abordam todas as questões mencionadas no item anterior e impõe obrigações sobre a firma que atinjam os requisitos estabelecidos na NBC PA 01.

A63. As ações do sócio responsável pelo trabalho, e mensagens apropriadas a outros membros da equipe de trabalho, no contexto de o sócio responsável pelo trabalho em assumir para si as responsabilidades pela qualidade geral do trabalho, devem enfatizar o fato de que a qualidade é essencial no desempenho de trabalho de asseguarção e a importância pela qualidade desse trabalho:

- (a) realizando trabalhos de acordo com as normas técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis;
- (b) cumprindo políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma, conforme aplicáveis;
- (c) emitindo relatórios que são apropriados nas circunstâncias;
- (d) permitindo que a equipe de trabalho possa levantar assuntos sem receio de represálias.

A64. Um sistema efetivo de controle de qualidade inclui um processo de monitoramento desenvolvido para fornecer à firma segurança razoável que suas políticas e procedimentos, relativos ao sistema de controle de qualidade, são pertinentes, adequados e operam efetivamente.

A65. A menos que a informação fornecida pela firma ou outras partes indiquem o contrário, a equipe de trabalho é designada a confiar no sistema de controle de qualidade da firma. Por exemplo, a equipe de trabalho pode confiar no sistema de controle de qualidade da firma em relação à:

- (a) competência do pessoal por meio do seu recrutamento e treinamento formal;
- (b) independência por meio da acumulação e comunicação de informações relevantes sobre independência;
- (c) manutenção de relacionamentos com clientes por meio de sistemas de aceitação e continuidade;
- (d) aderência aos requisitos legais e regulatórios aplicáveis por meio do processo de monitoramento.

Ao considerar as deficiências identificadas no sistema de controle de qualidade que possam afetar o trabalho de asseguarção, o sócio encarregado do trabalho pode considerar as medidas tomadas pela firma para retificar tais deficiências.

A66. Uma deficiência no sistema de controle de qualidade da firma não indica necessariamente que o trabalho de asseguarção não foi executado de acordo com as normas profissionais e exigências legais e regulatórias aplicáveis, ou que o relatório do auditor não foi apropriado.

Habilidades, conhecimento e experiência com respeito ao objeto e sua mensuração e avaliação
(ver item 31(c))

A67. O auditor independente pode ser requerido a realizar trabalhos de asseguarção para ampla gama de objetos e informações de objeto. Alguns podem exigir conhecimentos e habilidades

especializados além daqueles que ele normalmente possui.

A68. A NBC PG 200, item 210.6, requer que o auditor independente concorde em fornecer apenas aqueles serviços que ele seja competente para executar. O auditor independente é o único responsável pela conclusão da asseguaração emitida, e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso que ele faça de seu especialista. No entanto, se o auditor independente, ao usar o trabalho do especialista, tendo seguido as normas aplicáveis, concluir que o seu trabalho é adequado para os propósitos do auditor, este pode aceitar as constatações ou conclusões dos especialistas como evidências apropriadas.

Designação da equipe

Competência e capacidades coletivas (ver item 32)

A69. A NBC PA 01, item 26, requer que a firma estabeleça políticas e procedimentos para a aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos, projetados para fornecer à firma segurança razoável de que apenas realizará ou continuará relacionamentos e trabalhos quando for competente para realizar o trabalho e possuir capacidade, incluindo tempo e recursos para isso.

Especialista do auditor (ver itens 32(a) e 32(b)(i))

A70. Alguns dos trabalhos de asseguaração podem ser realizados por equipe multidisciplinar, que compreende um ou mais especialistas. Por exemplo, um especialista pode ser necessário para auxiliar o auditor independente a obter uma compreensão de determinado objeto e outras circunstâncias do trabalho em uma ou mais questões mencionadas no item 46R (no caso de trabalho de asseguaração razoável) ou 46L (no caso de trabalho de asseguaração limitada).

A71. Quando o trabalho de especialista do auditor for usado, pode ser adequado realizar alguns dos procedimentos requeridos pelo item 52 na aceitação do trabalho ou no estágio de continuação.

Outros auditores independentes (ver item 32(b)(ii))

A72. A informação do objeto pode incluir informações sobre as quais outro auditor independente pode haver expressado uma conclusão. O auditor independente, ao concluir sobre a informação do objeto, pode decidir usar a evidência na qual a conclusão do outro auditor independente é baseada para fornecer evidências acerca da informação do objeto.

A73. O trabalho de outro auditor independente pode ser usado em relação a determinado objeto quando, por exemplo, estiver em local remoto ou em jurisdição estrangeira. Tais auditores não fazem parte da equipe de trabalho. Considerações relevantes quando a equipe de trabalho planeja utilizar o trabalho de outro auditor independente podem incluir:

- se o outro auditor compreende e observa os requisitos éticos que são relevantes para o trabalho e, especificamente, é independente;
- a competência do outro auditor independente;
- a extensão do envolvimento da equipe de trabalho com o trabalho do outro auditor;
- se o outro auditor independente atua em um ambiente regulatório que monitora ativamente o auditor.

Responsabilidades de revisão (ver item 33(c))

A74. De acordo com a NBC PA 01, item 33, as políticas de responsabilidade de revisão da firma e seus procedimentos são determinados, levando em consideração que o trabalho dos membros menos experientes da equipe serão revisados pelos membros mais experientes.

Revisão do controle de qualidade do trabalho (ver item 36(b))

A75. Outras questões que podem ser consideradas na revisão do controle de qualidade do trabalho incluem:

- (a) a avaliação pela equipe do trabalho acerca da independência da firma em relação ao trabalho;
- (b) se as consultas apropriadas ocorreram em questões que envolvem diferenças de opinião ou outras questões difíceis ou contenciosas, e as conclusões que surgiram dessas consultas; e
- (c) se a documentação do trabalho selecionada para revisão reflete o trabalho realizado em relação aos julgamentos significativos e se suporta as conclusões alcançadas.

Ceticismo e julgamento profissional

Ceticismo profissional (ver item 37)

A76. O ceticismo profissional é a atitude que inclui estar alerta a, por exemplo:

- evidências que são inconsistentes com outras evidências obtidas;
- informações que geram dúvidas quanto à confiabilidade de documentos e de respostas a indagações a serem usados como evidências;
- circunstâncias que sugerem a necessidade de procedimentos adicionais àqueles requeridos pelas normas relevantes;
- condições que podem indicar prováveis distorções.

A77. Manter o ceticismo profissional durante o trabalho é necessário, caso o auditor independente queira, por exemplo, reduzir os riscos:

- de negligenciar circunstâncias incomuns;
- de generalização excessiva ao formar conclusões a partir das observações;
- de usar premissas inapropriadas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos, e avaliar os seus resultados.

A78. Ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica da evidência. Isso inclui questionar evidências inconsistentes e a confiabilidade dos documentos e respostas às indagações. Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências obtidas à luz das circunstâncias.

A79. Exceto quando o trabalho envolver assecuração sobre a autenticidade dos documentos, o auditor independente pode aceitar registros e documentos como autênticos, a não ser que o auditor tenha razões para acreditar no contrário. Contudo, conforme é requerido pelo item 50, o auditor deve considerar a confiabilidade da informação a ser usada como evidência.

A80. Não se pode esperar que o auditor independente desconsidere experiências passadas sobre a

honestidade e integridade daqueles que fornecem evidências. Contudo, a confiança de que aqueles que fornecem as evidências são honestos e íntegros não reduz a necessidade do auditor de manter o ceticismo profissional.

Julgamento profissional (ver item 38)

A81. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada de trabalho de asseguarção. Isso é devido à interpretação de requerimentos éticos, de NBCs TO pertinentes e de decisões tomadas durante o trabalho que não podem ser aplicadas sem treinamento, conhecimento e experiência relevantes aos fatos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário nas decisões sobre:

- materialidade e risco do trabalho;
- natureza, época e extensão dos procedimentos utilizados para atender aos requisitos das NBCs TO pertinentes e para obter evidências;
- avaliar se as evidências apropriadas e suficientes foram obtidas e se é preciso fazer mais para alcançar os objetivos desta e de qualquer outra NBC TO para um objeto específico. Especialmente no caso de trabalho de asseguarção limitada, o julgamento profissional é requerido ao avaliar se um nível significativo de asseguarção foi obtido;
- as conclusões apropriadas alcançadas com base nas evidências obtidas.

A82. A característica esperada do julgamento profissional do auditor independente é que seja exercido por profissional com treinamento, conhecimento e experiência que tenham contribuído no seu desenvolvimento e nas competências necessárias para exercer julgamentos razoáveis.

A83. O exercício do julgamento profissional em qualquer caso específico é fundamentado nos fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor. A consulta sobre assuntos complexos ou controversos durante o curso do trabalho, entre os integrantes da equipe de trabalho, entre a equipe e outros em nível adequado, dentro ou fora da firma, auxiliam o auditor independente a exercer julgamentos razoáveis, incluindo a extensão de quais tópicos específicos na informação do objeto são afetados pelo julgamento da parte apropriada.

A84. O julgamento profissional pode ser avaliado quando o julgamento obtido reflete uma aplicação competente da asseguarção e mensuração ou dos princípios de avaliação adequados e consistentes, à luz dos fatos e circunstâncias que foram conhecidos pelo auditor até a data de seu relatório de asseguarção.

A85. O julgamento profissional precisa ser exercido ao longo de todo o trabalho. Ele também precisa ser documentado de forma apropriada. Nesse aspecto, o item 79 requer que o auditor independente prepare documentação suficiente para permitir que um auditor experiente, que não possua qualquer envolvimento anterior com o trabalho, possa compreender os julgamentos profissionais relevantes exercidos ao se chegar a conclusões sobre assuntos significativos que surgiram durante o trabalho. O julgamento profissional não deve ser usado como justificativa para decisões que não são suportadas pelos fatos e circunstâncias do trabalho ou das evidências apropriadas e suficientes.

Planejamento e execução do trabalho

Planejamento (ver item 40)

A86. O planejamento envolve o sócio responsável pelo trabalho, outros membros-chave da equipe de trabalho e quaisquer especialistas externos do auditor para desenvolver uma estratégia global para o alcance, a ênfase, a época e a condução do trabalho, além de programa de trabalho, incluindo uma abordagem detalhada da natureza, época e extensão dos procedimentos a serem realizados e as razões para escolhê-los. O planejamento adequado ajuda a dedicar atenção apropriada a áreas importantes do trabalho, a identificar tempestivamente problemas potenciais, a organizar e a administrar adequadamente o trabalho, de forma que ele seja realizado de maneira eficaz. O planejamento adequado também auxilia o auditor independente a designar o trabalho de forma apropriada aos membros da equipe, assim como facilita a orientação, a supervisão e a revisão do trabalho. Adicionalmente, ele auxilia, quando aplicável, a coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas. A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme circunstâncias do trabalho, por exemplo, a complexidade de determinado objeto e os critérios. Exemplos dos principais assuntos a serem considerados incluem:

- as características do trabalho que definem seu alcance, incluindo os termos de contratação, as características de determinado objeto e os critérios;
- a época e a natureza das comunicações requeridas;
- o resultado das atividades de aceitação do trabalho e, quando aplicáveis, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio responsável pelo trabalho para as partes apropriadas;
- o processo de trabalho;
- o entendimento do auditor independente sobre as partes apropriadas e seu ambiente, incluindo os riscos de que as informações do objeto possam estar distorcidas de forma relevante;
- a identificação dos usuários previstos e as suas necessidades de informação e a consideração da materialidade e dos componentes do risco do trabalho;
- a extensão em que o risco de fraude é relevante ao trabalho;
- a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, tais como pessoal e experiência necessária, incluindo a natureza e a extensão do envolvimento dos especialistas;
- o impacto da função de auditoria interna no trabalho.

A87. O auditor independente pode decidir discutir aspectos do planejamento com as partes apropriadas para facilitar a condução e o gerenciamento do trabalho (por exemplo, para coordenar alguns dos procedimentos planejados com o trabalho da equipe das partes apropriadas). Apesar de discussões como essa frequentemente ocorrerem, a estratégia global e o programa do trabalho continuam sendo de responsabilidade do auditor independente. Quando se discutirem assuntos incluídos na estratégia ou no programa de trabalho global, o cuidado é necessário de forma a não comprometer a eficácia do trabalho. Por exemplo, discutir a natureza e a época de procedimentos detalhados com as partes apropriadas pode comprometer a eficácia do trabalho ao tornar os procedimentos muito previsíveis.

A88. O planejamento não é uma fase isolada, mas, sim, um processo contínuo e iterativo ao longo do trabalho. Como resultado de imprevistos, mudanças nas condições, ou evidências obtidas, o auditor independente pode ter de revisar a estratégia global e o planejamento do trabalho e, desse modo, a natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados.

A89. Em trabalhos de menor porte ou menos complexos, o trabalho pode ser conduzido por equipe pequena ou envolvendo somente o sócio encarregado do trabalho. Com equipe menor, a coordenação dos trabalhos e a comunicação entre os membros da equipe é mais fácil. Estabelecer a estratégia global do trabalho, em tais casos, não precisa ser uma atividade complexa ou demorada. Ela varia de acordo com o tamanho da entidade, da complexidade do trabalho, incluindo o objeto, os critérios e o tamanho da equipe de trabalho. Por exemplo, no caso de trabalho recorrente, um breve memorando preparado na conclusão do período anterior, com base na revisão dos arquivos de trabalho e destacando assuntos identificados no trabalho recém-completado, atualizado para o período corrente baseado nas discussões com as partes apropriadas, podem servir como documentação para a estratégia do trabalho atual.

A90. Se, nas circunstâncias descritas no item 43, o auditor independente continuar com o trabalho:

- (a) quando, no julgamento profissional do auditor independente, os critérios aplicáveis ou o objeto não forem apropriados e puderem induzir os usuários previstos a erros, uma conclusão com ressalvas ou adversa é apropriada nas circunstâncias, dependendo de quão relevante e disseminado for o assunto;
- (b) em outros casos, a conclusão com ressalvas ou a abstenção de conclusão é adequada, dependendo de quão relevante e disseminado for o assunto de acordo com o julgamento profissional do auditor independente.

A91. Por exemplo, se, após aceitar o trabalho, o auditor independente descobrir que a utilização dos critérios aplicáveis leve a uma informação tendenciosa do objeto, e essa tendenciosidade for relevante ou disseminada, então a conclusão adversa é apropriada nessas circunstâncias.

Materialidade (ver item 44)

A92. Os julgamentos profissionais sobre a materialidade são exercidos à luz das circunstâncias envolvidas, mas não são afetados pelo nível de asseguarção, ou seja, para os mesmos usuários previstos e os mesmos propósitos, a materialidade para um trabalho de asseguarção razoável é semelhante a de um trabalho de asseguarção limitada, porque a materialidade é determinada com base na necessidade de informação dos usuários previstos.

A93. Os critérios aplicáveis devem considerar o conceito de materialidade no contexto da elaboração e apresentação da informação do objeto e, dessa forma, fornecer uma estrutura de referência para o auditor independente determinar a materialidade no trabalho. Apesar de os critérios aplicáveis considerarem a materialidade em diferentes termos, o seu conceito geralmente inclui os assuntos apresentados nos itens A92 a A100. Se os critérios aplicáveis não incluírem o conceito de materialidade, esses itens fornecem ao auditor uma estrutura de referência.

A94. Distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes se elas, individualmente ou em conjunto, puderem razoavelmente influenciar as decisões relevantes dos usuários previstos tomadas com base na informação do objeto. A consideração do auditor independente sobre a materialidade é um assunto de julgamento profissional e é impactada pela percepção que o auditor possui sobre as necessidades comuns de informação dos usuários previstos como um grupo. Nesse contexto, é razoável que o auditor exija que os usuários previstos:

- (a) possuam conhecimento razoável do objeto e a predisposição para estudar a informação do objeto com razoável diligência;
- (b) entendam que a informação do objeto é preparada e assegurada em níveis apropriados de materialidade e possuam o entendimento de quaisquer conceitos de materialidade incluídos nos critérios aplicáveis;

- (c) entendam quaisquer incertezas inerentes envolvidas na mensuração ou avaliação do objeto; e
- (d) tomem decisões razoáveis com base na informação do objeto considerado como um todo.

A não ser que o trabalho tenha sido desenvolvido para atender às necessidades de informações de usuários específicos, os possíveis efeitos das distorções para os usuários específicos, cuja necessidade de informação possa variar amplamente, não são geralmente considerados (ver também os itens A16 a A18).

A95. A materialidade é considerada no contexto dos fatores qualitativos e, quando aplicável, quantitativos. A importância relativa dos fatores qualitativos e quantitativos, ao considerar a materialidade de um trabalho específico, é uma questão para o julgamento profissional do auditor independente.

A96. Fatores qualitativos podem incluir:

- o número de pessoas ou entidades afetadas pelo objeto;
- a interação entre, e importância relativa de, vários componentes da informação do objeto quando for composto de múltiplos componentes, tais como relatório que inclua vários indicadores de desempenho;
- o texto escolhido com relação à informação do objeto expresso na forma de narrativa;
- as características da apresentação adotada para a informação do objeto quando os critérios aplicáveis permitirem variações nessa apresentação;
- a natureza das distorções, por exemplo, a natureza de desvio de controle quando a informação do objeto for uma declaração de que o controle é eficiente;
- se a distorção afetar a adequação às leis ou regulamentos;
- no caso do relatório periódico sobre determinado objeto, o efeito de ajuste que afete as informações passadas ou atuais do objeto ou se for propenso a afetar as informações futuras do objeto;
- se a distorção for resultado de ato intencional ou não intencional;
- se a distorção for significativa, considerando a compreensão do auditor independente das comunicações prévias aos usuários, por exemplo, em relação ao resultado esperado da mensuração ou avaliação de determinado objeto;
- se a distorção se referir ao relacionamento entre a parte responsável, o mensurador ou o avaliador, ou a contratante ou o seu relacionamento com outras partes;
- quando o valor limite ou de referência for estabelecido e se o resultado do procedimento desviar desse valor;
- quando determinado objeto for programa governamental ou de entidade do setor público, e se um aspecto específico do programa ou entidade for significativo em relação à natureza, visibilidade e sensibilidade do programa ou entidade;
- quando a informação do objeto se referir a uma conclusão sobre o cumprimento da lei ou regulamento e a gravidade das consequências sobre o não cumprimento.

A97. Os fatores quantitativos se referem à magnitude das distorções relativas às quantias reportadas para aqueles aspectos da informação do objeto, se houver, que são:

- expressos numericamente; ou
- de outra forma relacionado a valores numéricos (por exemplo, o número de desvios

observados de controle pode ser um fator quantitativo relevante quando a informação do objeto for uma declaração de que o controle é eficiente).

A98. Quando os fatores quantitativos são aplicáveis, planejar o trabalho unicamente para detectar distorções individuais relevantes desconsidera o fato de que o conjunto de distorções individualmente irrelevantes não corrigidas e não detectadas pode indicar que a informação do objeto esteja relevantemente distorcida. Pode ser, portanto, adequado para o auditor, quando planejar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos, determinar um nível menor de materialidade como base para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos.

A99. A materialidade se refere à informação coberta pelo relatório de asseguarção. Portanto, quando o trabalho cobrir alguns, mas não todos os aspectos da informação comunicada sobre determinado objeto, a materialidade é considerada em relação apenas àquela parte que foi coberta pelo trabalho.

A100. Concluir sobre a materialidade das distorções identificadas como resultado dos procedimentos realizados requer julgamento profissional. Por exemplo:

- os critérios aplicáveis para o trabalho sobre a relação custo x benefício para o setor de emergência de hospital podem incluir a velocidade dos serviços prestados, a qualidade dos serviços, o número de pacientes tratados durante um turno e análise comparativa do custo dos serviços em relação a outros hospitais semelhantes. Se três desses critérios aplicáveis forem cumpridos, mas somente 1 (um) não for por pequena margem, então o julgamento profissional é necessário para concluir se o setor de emergência do hospital representa o VFM como um todo;
- em trabalho de conformidade, a entidade pode ter cumprido 9 (nove) exigências da lei ou regulamento, mas não ter cumprido 1 (uma). O julgamento profissional é necessário para concluir se a entidade cumpriu leis ou regulamentos relevantes como um todo. Por exemplo, o auditor independente pode considerar a significância da exigência que a entidade não tenha cumprido, assim como a relação dessa exigência com as exigências remanescentes da lei ou regulamento relevante.

Compreender as circunstâncias do trabalho (ver itens 45 a 47R)

A101. As discussões entre o sócio do trabalho e outros membros-chaves da equipe do trabalho e de especialistas externos, sobre a suscetibilidade de a informação do objeto estar distorcida de forma relevante e a utilização de critérios aplicáveis aos fatos e circunstâncias do trabalho, podem auxiliar a equipe de trabalho a planejar e realizar o trabalho. Também podem ser úteis para comunicar assuntos relevantes aos membros da equipe do trabalho e aos especialistas externos que não estejam envolvidos na discussão.

A102. Obter entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho fornece ao auditor independente uma referência para exercer julgamento profissional no decorrer do trabalho, por exemplo:

- consideração das características do objeto;
- avaliação da adequação dos critérios;
- consideração dos fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho, incluindo quando considerações específicas possam ser necessárias – por exemplo, a necessidade de habilidades especializadas ou do trabalho de especialista;

- determinação e avaliação da adequação contínua dos níveis quantitativos de materialidade (quando apropriado), considerando fatores qualitativos de materialidade;
- desenvolvimento de expectativas para realização de procedimentos analíticos;
- desenvolvimento e realização de procedimentos; e
- avaliação das evidências, incluindo a razoabilidade das representações orais e escritas recebidas pelo auditor independente.

A103. O auditor independente geralmente possui menor entendimento de determinado objeto e de outras circunstâncias do trabalho do que a parte responsável. O auditor independente geralmente também possui menor entendimento sobre determinado objeto e outras circunstâncias para um trabalho de asseguarção limitada do que para um trabalho de asseguarção razoável. Por exemplo, em alguns trabalhos de asseguarção limitada, o auditor independente geralmente não obtém entendimento do controle interno durante a preparação da informação do objeto.

A104. No trabalho de asseguarção limitada, identificar as áreas em que uma distorção relevante da informação do objeto possa ocorrer possibilita que o auditor independente direcione os procedimentos nessas áreas. Por exemplo, no trabalho em que a informação do objeto for o relatório de sustentabilidade, o auditor pode focar-se em certas áreas desse relatório. O auditor independente pode desenvolver e realizar procedimentos sobre toda a informação do objeto quando essa informação consistir de apenas uma única área ou quando a obtenção de asseguarção sobre todas as áreas do objeto for necessária para se obter segurança significativa.

A105. No trabalho de asseguarção razoável, entender o controle interno sobre a informação do objeto auxilia o auditor independente a identificar os tipos de distorções e fatores que afetam o risco de distorções relevantes na informação do objeto. O auditor independente é requerido a avaliar o desenho dos controles relevantes e a determinar se eles foram implementados ao realizar procedimentos adicionais às indagações da parte responsável. O julgamento profissional é necessário para determinar quais controles são relevantes nas circunstâncias do trabalho.

A106. No trabalho de asseguarção limitada, considerar o processo utilizado para preparar a informação do objeto auxilia o auditor independente a desenvolver e realizar procedimentos que endereçam áreas em que possam ocorrer distorção relevante da informação do objeto. Ao considerar o processo utilizado, o auditor independente exerce o julgamento profissional para determinar quais aspectos do processo são relevantes para o trabalho e pode indagar as partes apropriadas acerca desses aspectos.

A107. Tanto no trabalho de asseguarção limitada quanto razoável, os resultados do processo de avaliação de risco da entidade podem, também, auxiliar o auditor independente a obter entendimento do objeto e outras circunstâncias do trabalho.

Obtenção de evidência

Natureza, época e extensão dos procedimentos (ver itens 48(L) a 49(R))

A108. O auditor independente escolhe uma combinação de procedimentos para obter segurança razoável ou limitada, conforme apropriado. Os procedimentos listados abaixo podem ser utilizados, por exemplo, para planejar ou realizar o trabalho, dependendo do contexto no qual eles são realizados pelo auditor independente:

- inspeção;

- observação;
- confirmação;
- recálculo;
- reexecução;
- procedimentos analíticos; e
- indagação.

A109. Os fatores que podem afetar a seleção do auditor independente incluem a natureza do objeto, o nível de segurança a ser obtido e a necessidade de informação dos usuários previstos e da contratante, incluindo restrições relevantes de tempo e custo.

A110. Em alguns casos, uma NBC TO específica de objeto pode incluir requerimentos que afetam a natureza, a época e a extensão dos procedimentos. Por exemplo, uma NBC TO específica de objeto pode descrever a natureza ou a extensão de procedimentos específicos a serem realizados ou o nível de segurança que se espera obter de um tipo de trabalho. Mesmo em tais casos, determinar a natureza exata, a época e a extensão dos procedimentos é uma questão de julgamento profissional e pode variar de um trabalho para o outro.

A111. Em alguns trabalhos, o auditor independente pode não identificar quaisquer áreas em que distorção relevante da informação do objeto possa surgir. Independente da identificação de quaisquer dessas áreas, o auditor independente desenvolve e realiza procedimentos para obter um nível significativo de segurança.

A112. O trabalho de asseguarção é um processo repetitivo, e informações que diferem significativamente daquelas utilizadas na determinação dos procedimentos planejados podem chegar à atenção do auditor independente. Enquanto o auditor independente realiza os procedimentos planejados, as evidências obtidas podem levar à realização de procedimentos adicionais. Tais procedimentos podem incluir solicitação ao mensurador ou avaliador para que examinem o assunto identificado pelo auditor e, caso necessário, a realização de ajustes à informação do objeto.

Determinação se procedimentos adicionais são necessários em trabalho de asseguarção limitada (ver item 49L)

A113. O auditor independente pode tomar conhecimento de distorções que, após aplicação do julgamento profissional, claramente não indicam existências de distorções relevantes. Os exemplos a seguir ilustram quando procedimentos adicionais podem não ser necessários devido às distorções identificadas não serem relevantes no julgamento do auditor:

- se a materialidade for de 10.000 unidades e o auditor independente julgar que possa existir erro potencial de 100 unidades, então o procedimento adicional geralmente não seria necessário, a não ser que existam outros fatores qualitativos que precisem ser considerados, porque o risco de distorção relevante pode ser aceitável nas circunstâncias do trabalho;
- se, ao desenvolver um conjunto de procedimentos sobre uma área em que as distorções relevantes são prováveis, uma resposta entre diversas indagações não foi como esperada, procedimentos adicionais podem não ser necessários se o risco de distorção relevante for aceitável nas circunstâncias do trabalho, considerando os resultados de outros procedimentos.

- A114. O auditor independente pode tomar conhecimento de assuntos que o levem a acreditar que a informação do objeto pode estar distorcida de forma relevante. Os exemplos a seguir ilustram quando procedimentos adicionais podem ser necessários nos casos em que as distorções identificadas indicam que a informação do objeto possa estar distorcida de forma relevante:
- ao realizar procedimentos analíticos, o auditor independente pode identificar uma variação ou relação que seja inconsistente com outras informações relevantes ou que diferem significativamente do valor ou índices esperados;
 - o auditor independente pode tomar conhecimento de potencial distorção relevante ao revisar fontes externas;
 - se os critérios aplicáveis permitirem uma taxa de erro de 10% e, com base em testes específicos, o auditor independente identificar a taxa de erro de 9%, procedimentos adicionais podem ser necessários devido ao risco de a distorção relevante não puder ser aceitável nas circunstâncias do trabalho;
 - se os resultados dos procedimentos analíticos estiverem dentro das expectativas, mas próximos a exceder o valor esperado, então procedimentos adicionais podem ser necessários devido ao risco de distorção relevante não puder ser aceitável nas circunstâncias do trabalho.
- A115. Se, no caso de trabalho de asseguração limitada, alguns assuntos chegarem ao conhecimento do auditor independente que o leve a acreditar que a informação do objeto possa estar distorcida de forma relevante, o item 49L requer que o auditor independente planeje e realize procedimentos adicionais. Os procedimentos adicionais podem incluir, por exemplo, indagar às partes apropriadas ou realizar outros procedimentos conforme apropriado nas circunstâncias.
- A116. Se, tendo realizado os procedimentos adicionais requeridos pelo item 49L, o auditor independente não for capaz de obter evidências apropriadas e suficientes para concluir que os assuntos possam, ou não, ter causado distorção relevante na informação do objeto, existe uma limitação do escopo. Portanto, o item 66 se aplica.
- A117. O julgamento do auditor independente sobre a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais que são necessários para obter evidências tanto para concluir que a distorção relevante não é provável, quanto para determinar que uma distorção relevante existe, está baseado em:
- informações obtidas por meio da avaliação do auditor independente sobre os resultados de procedimentos já realizados;
 - entendimento atualizado do auditor independente sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho obtidos no decorrer do trabalho; e
 - a visão do auditor independente sobre a persuasão da evidência necessária para responder ao assunto que o leva a acreditar que a informação do objeto possa estar distorcida de forma relevante.

Acumulação de distorções não corrigidas (ver itens 51 e 65)

- A118. As distorções não corrigidas são acumuladas durante o trabalho (ver item 51) para o propósito de avaliação se, individualmente ou agregadas, elas são relevantes ao formar a conclusão do auditor independente.
- A119. O auditor independente pode designar um valor abaixo do qual as distorções seriam claramente triviais e não necessitariam ser acumuladas porque o auditor independente espera que a

acumulação de tais valores não tenha efeito relevante na informação do objeto. “Claramente trivial” não é outra expressão para “imaterial”. Assuntos que são claramente triviais são de ordem de magnitude completamente diferente (menor) do que a materialidade determinada em concordância com o item 44, e são questões que são claramente inexpressivas, sejam elas consideradas individualmente ou agregadas e sejam avaliadas por qualquer critério de tamanho, natureza ou circunstâncias. Quando há qualquer incerteza sobre se um ou mais itens são claramente triviais, o assunto é considerado como não sendo claramente trivial.

Considerações quando especialista é envolvido no trabalho

Natureza, época e extensão dos procedimentos (ver item 52)

- A120. Os seguintes assuntos geralmente são relevantes ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos relativos ao trabalho do especialista de auditor independente quando parte do trabalho de asseguarção for realizado por um ou mais especialistas (ver item A70):
- (a) a relevância do trabalho desse especialista no contexto do trabalho (ver itens A121 e A122);
 - (b) a natureza do assunto relacionado ao trabalho do especialista;
 - (c) os riscos de distorção relevantes no assunto relacionado ao trabalho do especialista;
 - (d) o conhecimento e a experiência do auditor independente com trabalhos anteriores realizados por esse especialista; e
 - (e) se esse especialista está sujeito às políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma (ver itens A123 e A124).

Integração do trabalho de especialista

- A121. Trabalhos de asseguarção podem ser realizados para vasta gama de objetos que exigem habilidades e conhecimentos especializados que vão além daqueles possuídos pelo sócio do trabalho e outros membros da equipe e, portanto, é utilizado o trabalho de especialista do auditor independente. Em algumas situações, o especialista do auditor é consultado para fornecer assessoria específica, mas, quanto maior for a sua importância no contexto do trabalho, mais provável será que ele trabalhe como parte de equipe multidisciplinar. Quanto mais o trabalho desse especialista for integrado em termos da natureza, época e extensão com o esforço de trabalho geral, mais importante será a comunicação mútua entre o especialista e os membros do trabalho de asseguarção. A comunicação mútua eficiente facilita essa integração.
- A122. Conforme observado no item A71, quando o trabalho de especialista for utilizado, pode ser adequada a realização de alguns dos procedimentos requeridos pelo item 52 na aceitação ou continuação do trabalho. Isso é particularmente verdade quando o trabalho do especialista for completamente integrado com o trabalho do pessoal de asseguarção e quando o trabalho do especialista for utilizado nos estágios iniciais do trabalho, por exemplo, durante o planejamento e a avaliação de risco.

Políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma do auditor independente

- A123. O especialista interno do auditor independente pode ser sócio ou equipe da firma do auditor independente, incluindo equipe temporária e, portanto, está sujeito às políticas e procedimentos de controle de qualidade dessa firma em concordância com a NBC PA 01 ou outras exigências profissionais, ou requerimentos de leis ou regulamentos, que são pelo menos tão exigentes quanto à NBC PA 01. Alternativamente, o especialista interno pode ser um sócio ou equipe da firma de auditoria de rede, incluindo equipe temporária, que pode compartilhar políticas e

procedimentos de controle de qualidade em comum com a firma do auditor independente. O especialista externo não é membro da equipe de trabalho e não está sujeito às políticas e procedimentos de controle de qualidade em concordância com a NBC PA 01.

A124. As equipes de trabalho podem confiar no sistema de controle de qualidade da firma, a não ser que a informação fornecida pela firma ou por outras partes indique o contrário. A extensão dessa confiança pode variar de acordo com as circunstâncias, ou afetar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos do auditor independente, com relação a tais assuntos:

- competência e capacidade, por meio de programas de recrutamento e treinamento;
- avaliação do auditor independente quanto à objetividade do especialista. Os especialistas internos estão sujeitos aos requerimentos éticos relevantes, incluindo aqueles relacionados à independência;
- avaliação do auditor independente quanto à adequação do trabalho do especialista. Por exemplo, os programas de treinamento da firma podem fornecer aos especialistas internos o entendimento adequado da inter-relação de sua especialidade com o processo de obtenção de evidências. A dependência desse treinamento, além de outros procedimentos da firma, tais como protocolos para delimitar o escopo do trabalho dos especialistas internos, pode afetar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos do auditor independente para avaliar a adequação do trabalho do especialista;
- cumprimento aos requerimentos regulatórios e legais, por meio do processo de monitoramento;
- concordância com o especialista.

Tal confiança não reduz a responsabilidade do auditor independente de atender aos requerimentos desta norma.

Competência, capacidade e objetividade do especialista (ver item 52(a))

A125. Informações sobre a competência, capacidade e objetividade do especialista podem ser obtidas de várias fontes, tais como:

- experiência pessoal em trabalhos anteriores desse especialista;
- discussões com esse especialista;
- discussões com outros auditores independentes ou outros que estão familiarizados com o trabalho desse especialista;
- conhecimento das qualificações do especialista, se é membro de órgão profissional ou associação de classe, ou se possui licença para a prática, ou outras formas de reconhecimento externo;
- artigos desse especialista publicados em livros;
- políticas e procedimentos do controle de qualidade da firma (ver itens A123 e A124).

A126. Não é requerido aos especialistas a mesma proficiência que o auditor independente em realizar todos os aspectos de trabalho de asseguarção. No entanto, o especialista precisa ter entendimento suficiente das NBCs TO relevantes para que ele possa relacionar o seu trabalho ao objetivo da asseguarção.

A127. A avaliação da relevância das ameaças à objetividade, e se há necessidade de salvaguardas, depende da função do especialista e da relevância de seu trabalho no contexto da asseguarção.

Existem circunstâncias nas quais as salvaguardas não reduzem as ameaças a um nível aceitável, por exemplo, quando o especialista for indivíduo que desempenhou função significativa na preparação da informação do objeto.

A128. Ao avaliar a objetividade do especialista externo, pode ser relevante:

- indagar às partes apropriadas sobre quaisquer interesses ou relacionamentos conhecidos que elas tiveram com o especialista externo que possam afetar a objetividade do especialista;
- discutir com o especialista quaisquer salvaguardas aplicáveis, incluindo requerimento profissional que se aplique a esse especialista, e avaliar se as salvaguardas são adequadas para reduzir as ameaças a um nível aceitável. Interesses e relacionamentos que podem ser relevantes para discutir com o especialista incluem:
 - interesses financeiros;
 - relações de negócios e pessoais;
 - prestação de outros serviços pelo especialista.

Em alguns casos, também pode ser apropriado o auditor independente obter uma representação escrita do especialista externo, confirmando a existência de quaisquer interesses ou relacionamentos com as partes apropriadas.

Obtenção de entendimento das *expertises* do especialista (ver item 52(b))

A129. Possuir entendimento suficiente das *expertises* do especialista permite que o auditor independente:

- (a) concorde com a natureza, alcance e objetivos do trabalho do especialista para os seus objetivos; e
- (b) avalie a adequação desse trabalho para os seus objetivos.

A130. Aspectos do campo de atuação do especialista relevantes ao entendimento do auditor independente podem incluir:

- se o campo de atuação desse especialista possui áreas de especialidade que sejam relevantes ao trabalho;
- se qualquer norma profissional ou outras normas e requerimentos legais ou regulatórios se aplicam;
- quais premissas e métodos, incluindo os modelos, quando aplicáveis, são utilizados pelo especialista, e se eles são geralmente aceitos no campo de atuação desse especialista e apropriados às circunstâncias do trabalho;
- a natureza dos dados ou informações internas e externas que o especialista utiliza.

Contratação de especialista do auditor independente (ver item 52(c))

A131. Pode ser apropriado para a contratação do especialista pelo auditor independente incluir os seguintes assuntos:

- (a) as respectivas funções e responsabilidades do auditor independente e do especialista;
- (b) a natureza, a época e a extensão da comunicação entre o auditor independente e o especialista, incluindo o formato de qualquer relatório a ser fornecido por esse especialista; e

- (c) a necessidade de o especialista do auditor independente observar os requerimentos de confidencialidade.

A132. Os assuntos apresentados no item A124 podem afetar o nível de detalhes e formalidade do acordo entre o auditor independente e o seu especialista, incluindo se é ou não adequado que o acordo seja por escrito. O acordo entre o auditor e o especialista externo é geralmente no formato de carta de contratação.

Avaliação da adequação do trabalho do especialista do auditor independente (ver item 52(d))

A133. Os seguintes assuntos podem ser relevantes ao avaliar a adequação do trabalho do especialista para os objetivos do auditor independente:

- (a) a relevância e a razoabilidade das constatações ou conclusões desse especialista e sua consistência com as outras evidências;
- (b) se o trabalho desse especialista envolve o uso de métodos e premissas significativos, a relevância e a razoabilidade desses métodos e as premissas nas circunstâncias; e
- (c) se o trabalho desse especialista envolve o uso de base de dados que seja relevante para o seu trabalho, a relevância, a integralidade e a precisão dessa base de dados.

A134. Se o auditor independente determinar que o trabalho do seu especialista não é adequado para os seus objetivos, as opções disponíveis para esse auditor incluem:

- (a) acordar com o especialista a natureza e a extensão dos trabalhos adicionais; ou
- (b) realizar procedimentos adicionais apropriados às circunstâncias.

Trabalho realizado por outro auditor independente, pela parte responsável, pelo mensurador, pelo avaliador do especialista ou pelo auditor interno (ver itens 53 a 55)

A135. Enquanto os itens A120 a A134 foram escritos no contexto de utilizar o trabalho realizado por especialista do auditor independente, eles também podem fornecer orientação útil ao se utilizar o trabalho realizado por outro auditor independente, pela parte responsável, pelo mensurador, pelo avaliador do especialista ou pelo auditor interno.

Representações escritas (ver item 56)

A136. Confirmações escritas de representações verbais reduzem a possibilidade de divergências de entendimento entre o auditor independente e as partes apropriadas. As pessoas a quem o auditor solicitar representações escritas são, geralmente, membros da alta administração ou responsáveis pela governança dependendo, por exemplo, da estrutura administrativa e de governança das partes apropriadas, que pode variar em cada entidade, refletindo influências tais como diferenças culturais e histórico legal, tamanho e características de propriedade.

A137. Outras representações escritas solicitadas podem incluir o seguinte:

- se as partes apropriadas acreditam que os efeitos das distorções não corrigidas são irrelevantes, individualmente ou em conjunto, à informação do objeto. O resumo de tais itens é normalmente incluído ou anexado à representação escrita;
- que as premissas significativas adotadas nas estimativas relevantes são razoáveis;
- que as partes apropriadas comunicaram ao auditor independente todas as deficiências no controle interno relevantes ao trabalho, que não são claramente triviais ou relevantes, das

quais as partes apropriadas estão cientes; e

- quando a parte responsável for diferente do mensurador ou avaliador, que a parte responsável reconheça a responsabilidade pelo objeto.

A138. Representações pelas partes apropriadas não podem substituir outras evidências que o auditor independente espera que estejam razoavelmente disponíveis. Apesar das representações escritas fornecerem evidências necessárias, elas não fornecem por si só evidência apropriada e suficiente sobre quaisquer matérias de que tratam. Ainda, o fato de o auditor independente receber representações escritas confiáveis não afeta a natureza ou a extensão de outras evidências a serem por ele obtidas.

Representações escritas não fornecidas ou não confiáveis (ver item 60)

A139. Circunstâncias nas quais o auditor independente pode não ser capaz de obter as representações escritas incluem, por exemplo, quando:

- a parte responsável contratar um terceiro para realizar a mensuração ou a avaliação relevante e, posteriormente, contrata o auditor independente para realizar o trabalho de asseguarção na informação do objeto. Em alguns destes casos, quando a parte responsável possuir relacionamento contínuo com o mensurador ou avaliador, a parte responsável pode ser capaz de conseguir que o mensurador ou avaliador forneça as representações escritas solicitadas, ou a parte responsável pode estar em posição de fornecer tais representações, caso ela tenha base razoável para tal;
- um usuário previsto que contrata o auditor independente para realizar o trabalho de asseguarção sobre informações publicamente disponíveis, mas não possui relacionamento com a parte responsável necessária para garantir que essa parte responda aos pedidos do auditor por representação escrita;
- o trabalho de asseguarção é realizado contra a vontade do mensurador ou avaliador. Isso pode ser o caso em que o trabalho foi realizado nos termos de ordem judicial, ou quando requisitado por legislação ou por autoridade competente.

Nessas ou em circunstâncias similares, o auditor pode não ter acesso à evidência necessária para fundamentar a sua conclusão. Se esse for o caso, o item 66 desta norma se aplica.

Eventos subsequentes (ver item 61)

A140. A consideração de eventos subsequentes em alguns trabalhos de asseguarção pode não ser relevante devido à natureza de determinado objeto. Por exemplo, quando o trabalho requer uma conclusão sobre a precisão de resultado estatístico em um ponto no tempo, os eventos que ocorrem entre este ponto no tempo e a data do relatório de asseguarção podem não impactar a conclusão ou requerer a divulgação no resultado ou no relatório de asseguarção.

A141. Conforme descrito no item 61, o auditor independente não possui a responsabilidade de realizar quaisquer procedimentos sobre a informação do objeto após a data de seu relatório. Contudo, se, após a data do relatório do auditor, um fato vier ao seu conhecimento que, caso fosse conhecido por esse auditor na data de seu relatório, poderia ter feito com que este modificasse o seu relatório, o auditor pode precisar discutir a questão com as partes apropriadas ou tomar outra ação conforme apropriado.

Outras informações (ver item 62)

A142. Ações adicionais que podem ser apropriadas, caso o auditor identifique inconsistência relevante ou tome conhecimento de distorção relevante da informação do objeto incluem, por exemplo:

- requerer que as partes apropriadas consultem um terceiro qualificado, tal como os seus assessores jurídicos;
- obter opinião legal sobre as consequências de diferentes cursos de ação;
- comunicar a terceiros (por exemplo, órgão regulador);
- não emissão do relatório de asseguarção;
- se retirar do trabalho, quando isso for possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis;
- descrever a inconsistência relevante no relatório de asseguarção.

Descrição do critério aplicável (ver item 63)

A143. A descrição dos critérios aplicáveis esclarece os usuários previstos sobre a estrutura conceitual na qual a informação do objeto está baseada, e é particularmente importante quando existem diferenças significativas entre vários critérios sobre como questões específicas podem ser tratadas na informação do objeto.

A144. A descrição de que a informação do objeto, elaborada de acordo com os critérios específicos aplicáveis, é apropriada apenas se a informação do objeto estiver de acordo com todos os requerimentos relevantes desses critérios aplicáveis que forem efetivos.

A145. A descrição dos critérios aplicáveis que contém qualificação imprecisa ou linguagem limitadora (por exemplo, “a informação do objeto está cumprindo substancialmente os requerimentos de XYZ”) não é uma descrição apropriada, já que pode induzir os usuários da informação do objeto ao erro.

Formação da conclusão de asseguarção

Suficiência e adequação da evidência (ver itens 12(i) e 64)

A146. Evidências são necessárias para fundamentar a conclusão do auditor independente e o relatório de asseguarção. São cumulativas em natureza e são principalmente obtidas nos procedimentos realizados durante o curso de trabalho. Elas podem incluir também as informações obtidas de outras fontes, tais como trabalhos anteriores (desde que o auditor independente tenha determinado quais mudanças ocorreram desde os trabalhos anteriores que possam impactar sua relevância para o trabalho atual) ou os procedimentos de controle de qualidade da firma para a aceitação e continuação dos clientes. As evidências podem vir de fontes internas ou externas às partes apropriadas. Também, as informações que podem ser utilizadas como evidências podem ter sido preparadas por especialista que apoia e corrobora aspectos da informação do objeto, e qualquer informação que contradiga os aspectos da informação do objeto. Além disso, em alguns casos, a ausência de informação (por exemplo, recusa pelas partes apropriadas no fornecimento da representação solicitada) é utilizada pelo auditor independente e, portanto, também constituem evidências. A maior parte do trabalho do auditor independente, ao formar a conclusão da asseguarção, consiste na obtenção e avaliação das evidências.

A147. A suficiência e a adequação da evidência são inter-relacionadas. A suficiência é a

mensuração da quantidade de evidências. A quantidade de evidência necessária é impactada pelos riscos de a informação do objeto estar relevantemente distorcida (quanto maiores forem os riscos, mais evidências serão necessárias) e também pela qualidade destas evidências (quanto maior for a qualidade, menos evidências são necessárias). Contudo, a baixa qualidade pode não compensar obter mais evidências.

A148. A adequação é a mensuração da qualidade da evidência, ou seja, sua relevância e confiabilidade em fornecer fundamentação para a conclusão do auditor independente. A confiabilidade da evidência é influenciada por sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias individuais sob as quais são obtidas. As generalizações sobre a confiabilidade de vários tipos de evidências podem ser feitas, entretanto, tais generalizações estão sujeitas a exceções importantes. Mesmo quando a evidência é obtida de fontes externas às partes apropriadas, podem existir circunstâncias que afetem sua confiabilidade. Por exemplo, evidências obtidas de fonte externa podem não ser confiáveis se a fonte não for reconhecível ou objetiva. Enquanto se reconhece que exceções possam existir, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência podem ser úteis:

- a evidência é mais confiável quando ela é obtida de fontes externas às partes apropriadas;
- a evidência que é gerada internamente é mais confiável quando os controles relacionados são eficientes;
- a evidência obtida diretamente pelo auditor independente (por exemplo, na observação da efetividade do controle) é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação sobre a efetividade do controle);
- a evidência é mais confiável quando ela existe de forma documentada, seja em papel, de forma eletrônica ou outra mídia (por exemplo, ata de reunião é geralmente mais confiável do que representação verbal).

A149. O auditor independente geralmente obtém mais segurança por meio de evidências consistentes obtidas de diferentes fontes ou de natureza diferente do que por meio dos itens de evidência consideradas individualmente. Adicionalmente, obter evidências de fontes diferentes de naturezas diferentes pode indicar que um item único da evidência não seja confiável. Por exemplo, corroborar informações obtidas de fonte independente das partes apropriadas pode aumentar a segurança que o auditor obtém de representação das partes apropriadas. Reciprocamente, quando a evidência obtida de uma fonte é inconsistente com aquela obtida de outra, o auditor determina quais procedimentos adicionais são necessários para se resolver tal inconsistência.

A150. A obtenção de evidência apropriada e suficiente é geralmente mais difícil na asseguarção sobre a informação de objeto cobrindo um período de tempo do que de objeto em uma data base. Adicionalmente, as conclusões fornecidas sobre processos geralmente são limitadas ao período coberto pelo trabalho; o auditor independente não fornece conclusões sobre se o processo vai continuar a funcionar no futuro do modo especificado.

A151. É uma questão de julgamento profissional, se evidências apropriadas e suficientes foram obtidas para suportar a conclusão do auditor.

A152. Em algumas circunstâncias, o auditor independente pode não ter obtido, por meio dos procedimentos planejados, evidências apropriadas e suficientes. Em tais circunstâncias, o auditor considera que a evidência obtida pelos procedimentos realizados não é apropriada e suficiente para fundamentar uma conclusão sobre a informação do objeto. Nessas circunstâncias, o auditor independente pode:

- estender o trabalho realizado; ou
- realizar outros procedimentos julgados necessários pelo auditor nas circunstâncias.

Em circunstâncias em que nenhuma dessas opções for praticável, o auditor independente pode não ser capaz de obter evidências apropriadas e suficientes para fundamentar uma conclusão. Essa situação pode surgir mesmo se o auditor não tomar conhecimento de assuntos que o levem a acreditar que a informação do objeto possa estar relevantemente distorcida, como abordado no item 49L.

Avaliação da suficiência e adequação das evidências (ver item 65)

A153. O trabalho de asseguarção é um processo cumulativo e iterativo. Enquanto o auditor independente realiza os procedimentos planejados, as evidências obtidas podem levar o auditor a alterar a natureza, a época ou a extensão de outros procedimentos planejados. Informações que diferem significativamente do esperado e sobre as quais os procedimentos foram planejados podem chegar à atenção do auditor. Por exemplo:

- a extensão das distorções que o auditor identificar pode alterar o julgamento profissional do auditor sobre a confiabilidade de fonte particular de informação;
- o auditor pode tomar conhecimento de discrepâncias na informação relevante, ou de evidências inconsistentes ou ausentes;
- se procedimentos analíticos foram realizados próximo ao término do trabalho, os resultados desses procedimentos podem indicar risco de distorção relevante não reconhecido anteriormente.

Em tais circunstâncias, o auditor pode precisar reavaliar os procedimentos planejados.

A154. O julgamento profissional do auditor independente quanto ao que constitui evidência apropriada e suficiente é influenciado por fatores tais como os seguintes:

- a relevância de distorção potencial e a sua probabilidade de ter efeito relevante, individualmente ou em conjunto com outras potenciais distorções, na informação do objeto;
- efetividade nas respostas das partes apropriadas para abordar o risco conhecido de distorção relevante;
- experiência adquirida durante trabalhos de asseguarção anterior relacionados com potenciais distorções similares;
- resultados de procedimentos realizados, incluindo se tais procedimentos identificaram distorções específicas;
- fonte e confiabilidade da informação disponível;
- persuasão da evidência;
- entendimento das partes apropriadas e o seu ambiente.

Limitação de alcance (ver itens 26 e 66)

A155. A limitação de alcance pode surgir de:

- (a) circunstâncias fora do controle das partes apropriadas. Por exemplo, a documentação que o auditor independente considere que seja necessária à sua inspeção pode ter sido acidentalmente destruída;

- (b) circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor independente. Por exemplo, o processo físico que o auditor considera que seja necessário à sua observação pode ter ocorrido antes de o trabalho do auditor ter iniciado; ou
- (c) limitações impostas pela parte responsável, pelo mensurador ou avaliador, ou pela contratante ao auditor independente que, por exemplo, possa impedi-lo que realize um procedimento considerado necessário nas circunstâncias. Limitações desse tipo podem ter outras implicações ao trabalho, tais como a consideração do auditor sobre o risco de aceitação e continuação do trabalho.

A156. A incapacidade de realizar um procedimento específico não constitui limitação de alcance, caso o auditor independente seja capaz de obter evidências apropriadas e suficientes por meio da realização de procedimentos alternativos.

A157. Os procedimentos realizados em trabalho de asseguarção limitada são, por definição, limitados se comparados com os necessários para trabalho de asseguarção razoável. As limitações de conhecimento prévio ao aceitar um trabalho de asseguarção limitada são relevantes para estabelecer se as condições para o trabalho de asseguarção estão presentes, especificamente quando o trabalho apresentar as características de acesso à evidência (ver item 24(b)(iv)) e propósito racional (ver item 24(b)(vi)). Se limitações adicionais forem impostas pelas partes apropriadas após o trabalho de asseguarção limitada ter sido aceito, pode ser apropriado se retirar do trabalho, se a retirada for possível de acordo com a lei ou regulamento aplicável.

Elaboração do relatório de asseguarção

Formas do relatório de asseguarção (ver itens 67 e 68)

A158. A forma verbal e outras formas de se expressar as conclusões podem ser equivocadas sem o auxílio do relatório escrito. Por esta razão, o auditor independente não reporta, por exemplo, verbalmente sem fornecer, também, o relatório de asseguarção escrito que deve estar prontamente disponível sempre que a informação verbal for fornecida.

A159. Esta norma não requer uma forma padronizada para reportar todos os trabalhos de asseguarção. Em vez disso, ela identifica os elementos básicos que os relatórios de asseguarção devem incluir. Relatórios de asseguarção são elaborados para circunstâncias específicas de trabalho. O auditor independente pode utilizar cabeçalhos, números de parágrafos, ferramentas tipográficas como, por exemplo, deixar o texto em negrito, e outros mecanismos para aprimorar a clareza e a legibilidade do relatório de asseguarção.

A160. O auditor independente pode escolher utilizar o relatório “forma curta” ou “forma longa” para facilitar a eficácia da comunicação aos usuários previstos. Na “forma curta” geralmente incluem apenas os elementos básicos, enquanto que na “forma longa” incluem outras informações e explicações que não pretendem afetar a conclusão do auditor independente. Em complemento aos elementos básicos, os relatórios de forma longa podem descrever em detalhes os termos do trabalho, os critérios aplicáveis utilizados, as descobertas relacionadas a aspectos específicos do trabalho, detalhes de qualificações e experiência do auditor e de outros envolvidos com o trabalho, divulgação dos níveis de relevância e, em alguns casos, recomendações. O auditor independente pode achar útil e importante fornecer essas informações para atender às necessidades de informação dos usuários previstos. Como requerido pelo item 68, as informações adicionais são segregadas com clareza das conclusões do auditor e redigidas de tal maneira a deixar claro que não possuem a intenção

de prejudicar a conclusão.

Conteúdo do relatório de asseguração

Título (ver item 69(a))

A161. Título apropriado ajuda a identificar a natureza do relatório de asseguração e distingui-lo de relatórios emitidos por outros, tais como aqueles que não têm de obedecer com os mesmos requerimentos éticos como o auditor independente.

Destinatário (ver item 69(b))

A162. O destinatário identifica a parte ou partes a quem o relatório de asseguração é direcionado. O relatório de asseguração é, geralmente, destinado à contratante, mas, em alguns casos, pode haver outros usuários previstos.

Objeto e informação do objeto (ver item 69(c))

A163. A identificação e a descrição da informação do objeto e, quando adequado, de determinado objeto pode incluir, por exemplo:

- o ponto no tempo ou período de tempo em que a mensuração ou a avaliação de determinado objeto se referir;
- quando aplicável, o nome da parte responsável ou componente da parte responsável para qual o determinado objeto se referir;
- uma explicação das características de determinado objeto ou da informação do objeto da qual os usuários previstos devem estar cientes, e como tais características podem influenciar a precisão da mensuração ou avaliação de determinado objeto em relação aos critérios aplicáveis, ou a persuasão das evidências disponíveis. Deve-se considerar, por exemplo:
 - o nível em que a informação do objeto é qualitativa ou quantitativa, objetiva ou subjetiva, histórica ou prospectiva;
 - mudanças no objeto ou outras circunstâncias do trabalho que afetam a comparabilidade da informação do objeto de um período para outro.

Critérios aplicáveis (ver item 69(d))

A164. O relatório de asseguração identifica os critérios aplicáveis em relação ao qual o objeto foi mensurado ou avaliado para que os usuários previstos possam compreender a base da conclusão do auditor independente. O relatório de asseguração pode incluir os critérios aplicáveis ou fazer referências, se eles estiverem incluídos na informação do objeto ou se estiverem disponíveis de outra forma a partir de fonte acessível. Dependendo das circunstâncias, pode ser relevante divulgar:

- a fonte dos critérios aplicáveis e se eles são, ou não, consubstanciados em lei ou regulamento, ou emitidos por organizações profissionais de especialistas autorizados ou reconhecidos que seguem um devido processo transparente, ou seja, se eles são critérios estabelecidos no contexto de determinado objeto (e se não forem, a descrição do porquê eles são considerados apropriados);
- os métodos de mensuração ou avaliação utilizados, quando os critérios aplicáveis

permitirem escolher entre diversos métodos;

- quaisquer interpretações significativas realizadas ao aplicar os critérios aplicáveis nas circunstâncias do trabalho;
- se houver quaisquer alterações nos métodos de avaliação ou mensuração utilizados.

Limitação inerente (ver item 69(e))

A165. Enquanto, em alguns casos, pode ser esperado que as limitações inerentes sejam bem compreendidas pelos usuários previstos do relatório de asseguarção, em outros, pode ser apropriado fazer referência explícita a elas no relatório. Por exemplo, em relatório de asseguarção sobre a eficiência do controle interno, pode ser apropriado indicar que a avaliação do histórico da efetividade não é relevante para os períodos futuros devido ao risco de o controle interno ter se tornado inapropriado por mudanças nas condições, ou que o nível de adequação com as políticas ou procedimentos ter se deteriorado.

Propósito específico (ver item 69(f))

A166. Em alguns casos, os critérios aplicáveis utilizados para mensurar ou avaliar o objeto podem ser desenvolvidos para propósito específico. Por exemplo, o regulador pode requerer que certas entidades utilizem um critério aplicável específico desenvolvido para os propósitos regulatórios. Para evitar equívocos, o auditor independente alerta os leitores do relatório de asseguarção sobre esse fato e que, portanto, a informação do objeto pode não ser adequada para outro propósito.

A167. Em complemento ao alerta requerido pelo item 69(f), o auditor independente pode considerar apropriado indicar que o relatório de asseguarção é direcionado apenas aos usuários específicos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, por exemplo, a lei ou o regulamento de determinada jurisdição pode restringir a distribuição ou a utilização do relatório de asseguarção. Enquanto o acesso ao relatório de asseguarção pode ser restrito dessa forma, a ausência de restrição ao usuário ou o propósito específico não indica por si só que a responsabilidade jurídica é devida pelo auditor independente em relação a esse usuário ou propósito. Se a responsabilidade legal é devida, dependerá das circunstâncias jurídicas de cada caso e da jurisdição relevante.

Responsabilidade relativa (ver item 69(g))

A168. A identificação das responsabilidades relativas informa aos usuários previstos que a parte responsável é responsável pelo objeto; que o mensurador ou o avaliador é responsável pela mensuração ou avaliação do objeto sobre os critérios aplicáveis; e que a função do auditor independente é fundamentar uma conclusão sobre a informação do objeto.

Execução do trabalho de acordo com esta norma e outra NBC TO específica ao objeto (ver item 69(h))

A169. Quando uma NBC TO específica se aplicar a apenas parte da informação do objeto, pode ser adequado citar tanto esta norma como a NBC TO específica ao objeto.

A170. A afirmação que contenha uma linguagem de qualificação imprecisa ou limitada (por exemplo, “o trabalho foi realizado tomando por referência a NBC TO 3000”) pode induzir os usuários dos relatórios de asseguarção ao erro.

Requerimentos aplicáveis do controle de qualidade (ver item 69(i))

A171. A seguir é apresentado exemplo de afirmação no relatório de asseguarção sobre os requerimentos aplicáveis do controle de qualidade:

A firma aplica a Norma Brasileira de Controle de Qualidade (NBC PA 01) e, portanto, mantém o sistema de controle de qualidade abrangente, incluindo políticas documentadas e procedimentos sobre o cumprimento de requerimentos éticos, normas profissionais e requerimentos jurídicos e regulatórios aplicáveis.

Cumprimento com os requisitos de independência e outras exigências éticas (ver item 69(j))

A172. A seguir é apresentado exemplo de afirmação no relatório de asseguarção sobre o cumprimento das exigências éticas:

Cumprimos com os requisitos de independência e outras exigências éticas do CFC, que são baseados nos princípios éticos da integridade, objetividade, competência e zelo profissional, sigilo profissional e comportamento profissional.

Resumo do trabalho realizado (ver itens A6 e 69(k))

A173. O resumo do trabalho realizado ajuda os usuários previstos a entender a conclusão do auditor independente. Para muitos trabalhos de asseguarção, infinitas variações de procedimentos são possíveis em teoria. Na prática, contudo, tais procedimentos são difíceis de serem transmitidos de forma clara e inequívoca. Outras normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) podem ser úteis aos auditores independentes ao preparar o resumo.

A174. Quando nenhuma NBC TO específica fornecer orientação sobre procedimentos para determinado objeto, o resumo pode incluir uma descrição mais detalhada do trabalho realizado. Pode ser apropriada a inclusão de afirmação no resumo de que o trabalho realizado incluiu a avaliação da adequação dos critérios aplicáveis.

A175. Em trabalhos de asseguarção limitada, o resumo do trabalho realizado é geralmente mais detalhado do que em trabalho de asseguarção razoável e identifica as limitações na natureza, época e extensão dos procedimentos. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos realizados são essenciais para compreender a base da conclusão, de forma a transmitir que, com base nos procedimentos realizados, algumas questões relevantes chegaram à atenção do auditor independente e fizeram com que esse acreditasse que a informação do objeto estava distorcida de forma relevante. Também pode ser apropriada a indicação, no resumo do trabalho executado, de certos procedimentos que não foram realizados e que seriam geralmente esperados em trabalho de asseguarção razoável. Contudo, a identificação completa de todos esses procedimentos pode não ser possível porque a compreensão necessária do auditor independente sobre o risco no trabalho de asseguarção limitada é menor do que no trabalho de asseguarção razoável.

A176. Os fatores a serem considerados ao determinar o nível de detalhes fornecido no resumo do trabalho realizado podem incluir:

- circunstâncias específicas à entidade (por exemplo, a natureza diferente das atividades da entidade quando comparada àquelas típicas no setor);
- circunstâncias específicas do trabalho que afetam a natureza e a extensão dos procedimentos realizados;

- as expectativas dos usuários previstos quanto ao nível de detalhes a ser fornecido no relatório, com base nas práticas de mercado, lei ou regulamento aplicável.

A177. É importante que o resumo seja redigido de maneira objetiva, que permita aos usuários previstos compreenderem o trabalho realizado como base na conclusão do auditor independente. Na maioria dos casos, isso não envolve o detalhamento integral do plano de trabalho, mas, por outro lado, é importante que não seja tão resumido a ponto de se tornar ambíguo nem escrito de maneira exagerada ou rebuscada.

Conclusão do auditor independente (ver itens 12(a)(i)(a) e 69(l))

A178. Exemplos de conclusões expressas de forma apropriada para trabalhos de asseguração razoável incluem:

- quando expressas nos termos de determinado objeto e dos critérios aplicáveis: “Em nossa opinião, a entidade cumpriu, em todos os aspectos relevantes, com a lei XYZ.”;
- quando expressos nos termos da informação do objeto e dos critérios aplicáveis: “Em nossa opinião, a projeção do desempenho financeiro da entidade está devidamente preparada, em todos os aspectos relevantes, baseado no critério XYZ.”; ou
- quando expresso nos termos de afirmação feita pela parte apropriada: “Em nossa opinião, a afirmação da [parte apropriada] de que a entidade cumpriu com a lei XYZ está, em todos os aspectos relevantes, adequadamente apresentada.” ou “Em nossa opinião, a afirmação da [parte apropriada] de que os indicadores principais de desempenho apresentados de acordo com o critério XYZ estão, em todos os aspectos relevantes, adequadamente apresentados.”.

A179. Pode ser apropriado informar aos usuários previstos o contexto no qual a conclusão do auditor independente deve ser lida quando o relatório de asseguração incluir uma explicação das características específicas de determinado objeto, as quais os usuários previstos devem estar cientes. As conclusões do auditor podem, por exemplo, incluir o texto como: “Esta conclusão foi formada com base nos assuntos destacados anteriormente neste relatório de asseguração independente.”.

A180. Exemplos de conclusões expressas de forma apropriada para trabalhos de asseguração limitada incluem:

- quando expressas nos termos de determinado objeto e dos critérios aplicáveis: “Com base nos procedimentos realizados e nas evidências obtidas, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que [a entidade] não tenha cumprido, em todos os aspectos relevantes, com a lei XYZ.”;
- quando expressas nos termos da informação do objeto e nos critérios aplicáveis: “Com base nos procedimentos realizados e nas evidências obtidas, não temos conhecimento de nenhuma alteração relevante que precise ser feita na avaliação dos indicadores principais de desempenho para que eles estejam de acordo com o critério XYZ.”;
- quando expressas nos termos de afirmação feita pela parte apropriada: “Com base nos procedimentos realizados e nas evidências obtidas, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que a afirmação da [parte apropriada] de que [a entidade] cumpriu com a lei XYZ não está, em todos os aspectos relevantes, adequadamente apresentada.”.

A181. Formas de expressões que podem ser úteis para a informação do objeto incluem, por

exemplo, um ou uma combinação dos seguintes:

- para trabalhos de conformidade – “em conformidade com” ou “de acordo com”;
- para trabalhos em que os critérios aplicáveis descrevam o processo ou a metodologia para a preparação ou apresentação da informação do objeto – “devidamente preparado”;
- para trabalhos em que os princípios da apresentação adequada são incorporados nos critérios aplicáveis – “adequadamente apresentado”.

A182. A inclusão de cabeçalho acima dos parágrafos contendo conclusões modificadas e o assunto que deu origem à modificação, ajuda no entendimento do relatório do auditor independente. Exemplos de cabeçalhos apropriados incluem “Conclusão com Ressalvas”, “Conclusão Adversa,” “Abstenção da Conclusão”, “Base para Conclusão com Ressalvas,” e “Base para Conclusão Adversa,” quando apropriado.

Assinatura do auditor independente (ver item 69(m))

A183. A assinatura do auditor independente pode ser tanto o nome da firma do auditor independente, o nome do auditor individual ou ambos, conforme for apropriado em determinadas jurisdições. Adicionalmente à assinatura do auditor, em determinadas jurisdições, o auditor pode ser solicitado a fazer uma declaração, no seu relatório, sobre as nomeações profissionais ou o reconhecimento pela autoridade apropriada de licenciamento naquela jurisdição.

Data (ver item 69(n))

A184. A inclusão da data no relatório de asseguarção informa aos usuários previstos que o auditor independente considerou o efeito dos eventos ocorridos até essa data sobre a informação do objeto e sobre o relatório de asseguarção.

Referência ao especialista no relatório de asseguarção (ver item 70)

A185. Em alguns casos, leis ou regulamentos podem requerer referência ao trabalho do especialista no relatório de asseguarção, por exemplo, para fins de transparência no setor público. Também pode ser apropriado em outras circunstâncias, por exemplo, para explicar a natureza da modificação na conclusão do auditor independente, ou quando o trabalho do especialista for parte integrante das conclusões incluídas no relatório de forma longa.

A186. Entretanto, o auditor independente tem responsabilidade exclusiva pela conclusão expressa, e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso que este faça do trabalho do especialista. É importante, portanto, caso o relatório de asseguarção faça referência ao trabalho do especialista, que o texto redigido do relatório não sugira que a sua responsabilidade pela conclusão expressa é reduzida devido ao envolvimento desse especialista.

A187. Uma referência genérica no relatório de forma longa de que o trabalho foi conduzido por equipe devidamente qualificada, incluindo especialistas no objeto e especialistas de asseguarção, não é suscetível de ser mal compreendida como responsabilidade reduzida. O potencial para o mal entendido é maior, no caso de relatórios de forma resumida, em que uma informação contextual mínima é apresentada, ou quando o especialista do auditor é referido pelo nome. Portanto, texto adicional pode ser necessário em tais circunstâncias para evitar que o relatório de asseguarção sugira que a responsabilidade do auditor independente pela conclusão expressa é reduzida devido ao envolvimento de especialista.

Conclusão sem modificação e com modificação (ver itens 74 a 77 e Apêndice)

A188. O termo ‘generalizado’ descreve os efeitos das distorções sobre a informação do objeto ou dos possíveis efeitos das distorções sobre a informação do objeto, se houver, que não são detectados devido à impossibilidade de se obterem evidências apropriadas e suficientes. Os efeitos generalizados sobre a informação do objeto são aqueles que, no julgamento profissional do auditor independente:

- (a) não estão restritos a assuntos específicos da informação do objeto;
- (b) se restrita, representam ou podem representar parcela substancial da informação do objeto; ou
- (c) em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento da informação do objeto pelos usuários previstos.

A189. A natureza do assunto e o julgamento do auditor independente, quanto aos efeitos ou possíveis efeitos generalizados sobre a informação do objeto, afetam o tipo de conclusão a ser expressa.

A190. Exemplos de conclusões com ressalva e adversa e abstenção de conclusão são:

- conclusão com ressalva (exemplo para trabalhos de asseguração limitada com distorção relevante) – “Com base nos procedimentos realizados e nas evidências obtidas, exceto pelo efeito do assunto descrito no parágrafo Base para a Conclusão com Ressalva do nosso relatório, nada chegou ao nosso conhecimento que nos faça acreditar que a afirmação da [parte apropriada] não apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes, o cumprimento da lei XYZ pela entidade.”;
- conclusão adversa (exemplo para distorção relevante e generalizada para ambos os trabalhos de asseguração razoável e limitada) – “Devido à relevância do assunto descrito no parágrafo Base para a Conclusão Adversa do nosso relatório, a afirmação da [parte apropriada] não apresenta adequadamente o cumprimento da lei XYZ pela entidade.”;
- abstenção da conclusão (exemplo de limitação de alcance relevante e generalizada para ambos os trabalhos de asseguração razoável e limitada) – “Devido à relevância do assunto descrito no parágrafo Base para a Abstenção da Conclusão do nosso relatório, não nos foi possível obter evidência apropriada e suficiente para fundamentar nossa conclusão sobre a afirmação da [parte apropriada]. Consequentemente, não expressamos conclusão sobre essa afirmação.”.

A191. Em alguns casos, o mensurador ou o avaliador pode identificar e apropriadamente descrever que a informação do objeto está relevantemente distorcida. Por exemplo, em trabalho de conformidade, o mensurador ou o avaliador pode descrever corretamente as circunstâncias da não conformidade. Em tais circunstâncias, o item 76 exige que o auditor independente chame a atenção dos usuários previstos para a descrição da distorção relevante, seja expressando uma conclusão com ressalva ou adversa, seja expressando uma conclusão sem ressalva, mas enfatizando o assunto, referindo-o especificamente no relatório de asseguração.

Outras responsabilidades de comunicação (ver item 78)

A192. Questões que podem ser apropriadas comunicar à parte responsável, ao mensurador ou ao avaliador, à parte contratante ou a outros incluem fraude ou suspeita de fraude e tendenciosidade

na preparação da informação do objeto.

Documentação (ver itens 79 a 83)

- A193. A documentação inclui o registro da fundamentação do auditor independente sobre todos os assuntos significativos que requereram o exercício de seu julgamento profissional e as respectivas conclusões. Quando assuntos complexos sobre os princípios ou de julgamento profissional existirem, a documentação, que inclui os fatos relevantes que eram conhecidos pelo auditor à época em que a conclusão foi alcançada, pode auxiliar a demonstrar o conhecimento do auditor.
- A194. Não é necessário nem prático documentar todas as questões consideradas e julgamentos profissionais exercidos durante o trabalho. Também não é necessário que o auditor independente documente separadamente (como no *checklist*, por exemplo) o cumprimento dos assuntos que já estão demonstrados por documentos incluídos em outros papéis de trabalho. Da mesma forma, o auditor independente não precisa incluir no arquivo final do trabalho as minutas substituídas de determinados papéis de trabalho, notas que refletem considerações incompletas ou preliminares, cópias antigas de documentos corrigidos por erros (tipográficos, por exemplo) nem documentos duplicados.
- A195. Ao exercer o julgamento profissional para avaliar a extensão da documentação a ser preparada e arquivada, o auditor pode considerar que é necessário fornecer entendimento do trabalho realizado e as bases das principais decisões tomadas (mas, não, os aspectos detalhados do trabalho) para outro auditor independente que não possua envolvimento anterior com o trabalho. Esse outro auditor independente pode ser capaz de obter o entendimento dos aspectos detalhados do trabalho somente ao discuti-los com o auditor que preparou a documentação.
- A196. A documentação pode incluir registro, por exemplo:
- da identificação de características de itens específicos ou assuntos testados;
 - de quem realizou o trabalho e a data em que este trabalho foi concluído;
 - de quem revisou o trabalho realizado, a data e a extensão da revisão;
 - de discussões de questões relevantes com as partes apropriadas e outros, incluindo a natureza de questões significativas discutidas e quando e com quem aconteceram as discussões.
- A197. A documentação pode incluir registro, por exemplo:
- de assuntos identificados a respeito do cumprimento de requerimentos éticos relevantes e como foram resolvidos;
 - de conclusões sobre o cumprimento de requerimentos de independência que se apliquem ao trabalho e quaisquer discussões relevantes com a firma que fundamente essas conclusões;
 - de conclusões alcançadas relativas à aceitação e à continuidade do relacionamento com o cliente e dos trabalhos de assecuração;
 - da natureza e alcance das consultas realizadas durante o curso do trabalho e as respectivas conclusões.

Montagem do arquivo final do trabalho

- A198. A NBC PA 01, item 45 (ou outros requerimentos profissionais, de leis ou de regulamentos que sejam pelo menos tão exigentes quanto à NBC PA 01), requer que as firmas

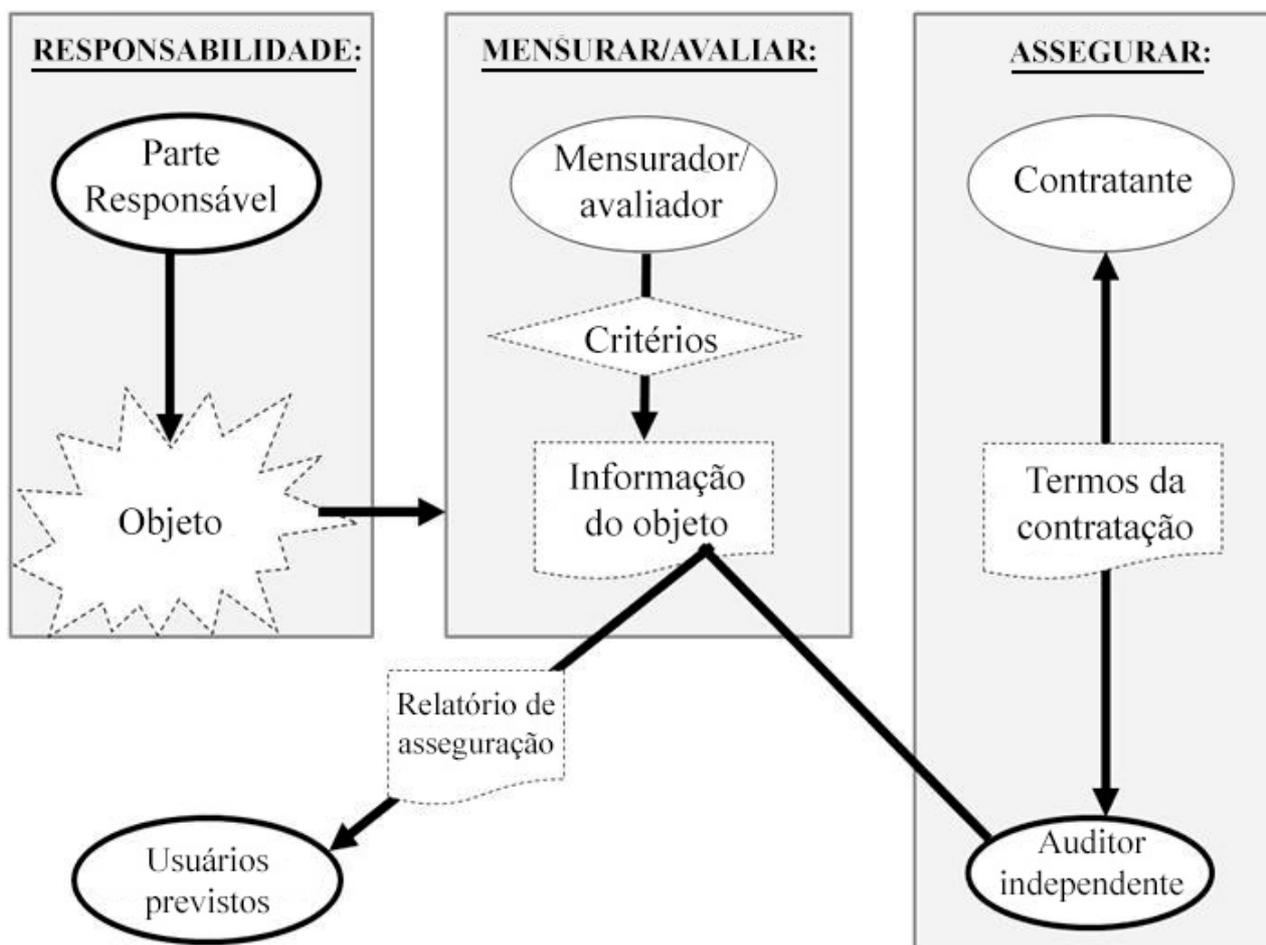
estabeleçam políticas e procedimentos para a conclusão, em tempo hábil, da montagem dos arquivos de trabalho. Tempo limite apropriado para concluir a montagem do arquivo final do trabalho geralmente não é maior do que 60 dias após a data do relatório de asseguarção (ver NBC PA 01, item A54).

A199. A conclusão da montagem do arquivo final do trabalho, após a data do relatório de asseguarção, é um processo administrativo que não envolve a realização de novos procedimentos ou chegar a novas conclusões. Mudanças, porém, podem ser feitas na documentação durante o processo de montagem final se elas forem de natureza administrativa. Exemplos de tais mudanças incluem:

- excluir ou descartar documentação substituída;
- classificar, ordenar e fazer referências cruzadas nos papéis de trabalho;
- assinar *checklists* relativos ao processo de montagem do arquivo final;
- documentar evidências que o auditor independente obteve, discutiu e concordou com os membros relevantes da equipe de trabalho antes da data do relatório de asseguarção.

A200. A NBC PA 01, item 47, (ou outros requerimentos que sejam tão exigentes quanto à NBC PA 01) requer que as firmas de auditoria estabeleçam políticas e procedimentos para a retenção da documentação de trabalho. O período de retenção para trabalhos de asseguarção, geralmente, não é menor do que 5 (cinco) anos a contar da data do relatório de asseguarção (ver item A61 da NBC PA 01).

Apêndice – Funções e responsabilidades (ver itens 2, A8, A11, A16 e A36 a A38)



1. Todos os trabalhos de asseguuração possuem, pelo menos, três partes: a parte responsável, o auditor independente e os usuários previstos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, pode haver também uma função separada de mensurador ou avaliador, ou de parte contratante.
2. O diagrama acima ilustra como as seguintes funções se relacionam ao trabalho de asseguuração:
 - (a) a parte responsável é responsável pelo objeto;
 - (b) o mensurador ou o avaliador usa os critérios para mensurar ou avaliar o objeto, resultando na informação do objeto;
 - (c) a parte contratante contrata os termos do trabalho com o auditor independente;
 - (d) o auditor independente obtém evidências apropriadas e suficientes de forma a poder expressar uma conclusão desenvolvida para aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, que não se referem à parte responsável, sobre a informação do objeto;
 - (e) os usuários previstos tomam decisões com base na informação do objeto. Os usuários previstos são indivíduos, organizações ou grupo de indivíduos e organizações que o auditor espera que utilizem o relatório de asseguuração.
3. As seguintes observações podem ser feitas sobre essas funções:
 - todo trabalho de asseguuração possui pelo menos uma parte responsável e usuários previstos, em adição ao auditor independente;
 - o auditor independente não pode ser a parte responsável, a contratante ou um usuário previsto;
 - no trabalho direto, o auditor independente também é o mensurador ou o avaliador;
 - no trabalho de atestação, a parte responsável ou outra pessoa, que não seja o auditor independente, pode ser o mensurador ou o avaliador;
 - quando o próprio auditor independente mensurou ou avaliou o objeto sem relação com os critérios, o trabalho é direto. A característica desse trabalho não pode ser mudada para trabalho de atestação com outra parte assumindo a responsabilidade da mensuração ou avaliação, como, por exemplo, mediante uma declaração sobre informação do objeto anexada pela parte responsável, aceitando a responsabilidade sobre ele;
 - a parte responsável pode ser, também, a contratante;
 - em muitos trabalhos de atestação, a parte responsável pode ser também o mensurador ou avaliador e a parte contratante. Por exemplo, a entidade contrata o auditor independente para executar trabalho de asseguuração sobre o relatório que foi preparado para suas próprias práticas sustentáveis. Por outro lado, existem situações em que a parte responsável é diferente do mensurador ou avaliador. Nesse caso, por exemplo, o auditor é contratado para executar trabalho de asseguuração sobre o relatório preparado por organização governamental sobre as práticas de sustentabilidade da companhia;
 - no trabalho de atestação, o mensurador ou o avaliador geralmente fornece ao auditor independente uma representação escrita sobre a informação do objeto. Em alguns casos, o auditor pode não ser capaz de obter tal representação, por exemplo, quando a contratante não é o mensurador ou o avaliador;
 - a parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não o único;
 - a parte responsável, o mensurador ou o avaliador e os usuários previstos podem ser de entidades diferentes ou da mesma entidade. Como exemplo do último caso, em entidade com

estrutura de administração de dois níveis, o conselho de administração pode querer obter asseguração sobre uma informação fornecida pela diretoria executiva dessa entidade. A relação entre a parte responsável, o mensurador ou o avaliador e os usuários previstos precisam ser observados dentro do contexto de cada trabalho específico e podem diferir das linhas tradicionalmente definidas de responsabilidade. Por exemplo, a alta administração da entidade (usuário previsto) pode contratar o auditor independente para executar trabalho de asseguração sobre um aspecto específico das atividades da entidade que é de responsabilidade do nível imediatamente inferior de administração (parte responsável) em relação à alta administração, todavia, em última instância, a alta administração, que é a usuária prevista, é, também, a responsável final pela informação;

- uma parte contratante que não seja também uma parte responsável pode ser o usuário previsto.

4. A conclusão do auditor independente pode ser escrita nos termos:

- do objeto e dos critérios aplicáveis;
- da informação do objeto e dos critérios aplicáveis; ou
- de declaração feita pela parte apropriada.

5. O auditor e a parte responsável podem concordar em aplicar os princípios das NBCs TO para trabalho nos quais não existam outros usuários previstos além da parte responsável, desde que todos os outros requisitos das NBCs TO sejam cumpridos. Em tais casos, o relatório do auditor independente inclui declaração restringido o uso do relatório apenas à parte responsável.