

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2015.

Dá nova redação à NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL que dispõe sobre a estrutura conceitual para trabalhos de asseguaração.

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 “International Framework for Assurance Engagements” da Ifac:

NBC TA ESTURUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO

Sumário	Item
Introdução	1 – 4
Princípios éticos e normas de controle de qualidade	5 – 9
Descrição dos trabalhos de asseguaração	10 – 11
Trabalho de atestação e trabalho direto	12 – 13
Trabalho de asseguaração razoável e trabalho de asseguaração limitada	14 – 16
Abrangência da estrutura conceitual	17 – 19
Relatório de trabalho que não é de asseguaração	20 – 21
Precondições para trabalho de asseguaração	22 – 25
Elementos do trabalho de asseguaração	26
Relacionamento entre três partes	27 – 38
Objeto	39 – 41
Critérios	42 – 49
Evidências	50 – 82
Relatório de asseguaração	83 – 92

Outras partes	93 – 95
Uso inapropriado do nome do auditor independente	96
Vigência	97
Apêndice 1: Não editado	
Apêndice 2: Trabalho de atestação e trabalho direto	
Apêndice 3: Partes do trabalho de asseguaração	
Apêndice 4: Categorização dos objetos em trabalhos de asseguaração	

Introdução

1. Esta Estrutura Conceitual é emitida apenas com o intuito de facilitar o entendimento dos elementos e objetivos dos trabalhos de asseguaração e dos trabalhos aos quais as NBCs TA, NBCs TR e NBCs TO (doravante referidas como Normas de Asseguaração) se aplicam.
2. Esta estrutura não é uma norma e, por conseguinte, não estabelece nenhum requisito (nem princípios básicos ou procedimentos essenciais) para a realização de auditorias, revisões ou outros trabalhos de asseguaração. Um relatório de asseguaração não pode, portanto, afirmar que o trabalho foi conduzido de acordo com esta estrutura, devendo se referir às normas de asseguaração aplicáveis. As normas de asseguaração possuem objetivos, requerimentos, aplicações e outros materiais explicativos, introduções e definições que são consistentes com esta estrutura e devem ser aplicados em auditorias, revisões e outros trabalhos de asseguaração.
3. Esta estrutura fornece quadro de referência para:
 - (a) auditores independentes;
 - (b) outras pessoas envolvidas com trabalhos de asseguaração, incluindo os usuários previstos de relatório de asseguaração e aqueles que contratam o auditor independente (parte contratante); e
 - (c) CFC ao emitir normas de asseguaração e outras normas técnicas.
4. O que se segue é uma visão geral desta estrutura:
 - Introdução: Esta estrutura trata dos trabalhos de asseguaração executados por auditores independentes.
 - Descrição dos trabalhos de asseguaração: Esta parte descreve os trabalhos de asseguaração e distingue o trabalho direto em relação ao trabalho de atestação, assim como o trabalho de asseguaração razoável e o trabalho de asseguaração limitada.
 - Abrangência da estrutura conceitual: Esta parte distingue trabalhos de asseguaração de outros trabalhos, como, por exemplo, trabalhos de consultoria.
 - Precondições para trabalho de asseguaração: Esta parte estabelece precondições para que o

auditor independente aceite trabalho de asseguarção.

- Elementos de trabalho de asseguarção: Esta parte identifica e discute os cinco elementos presentes em trabalhos de asseguarção: o relacionamento entre três partes, o objeto, os critérios, as evidências e o relatório de asseguarção. Ela explica, adicionalmente, as distinções importantes entre trabalhos de asseguarção razoável e trabalhos de asseguarção limitada. Esta seção também discute, por exemplo, a variação significativa no objeto dos trabalhos de asseguarção, as características requeridas dos critérios adequados, a função do risco e da relevância nos trabalhos de asseguarção e como as conclusões são expressas em trabalhos de asseguarção razoável e trabalhos de asseguarção limitada.
- Outros assuntos: Esta parte discute as responsabilidades de outras comunicações do auditor independente que não estejam relacionadas com o seu relatório de asseguarção, a documentação e as implicações da associação do auditor com o objeto ou com a informação do objeto.

Princípios éticos e normas de controle de qualidade

5. O controle de qualidade em firmas que executam trabalhos de asseguarção e a conformidade com os princípios éticos, incluindo requerimentos de independência, é amplamente reconhecido como sendo de interesse público e parte integrante dos trabalhos de asseguarção de alta qualidade. Tais trabalhos são realizados de acordo com as normas de asseguarção, que possuem como premissa a base de que:
 - (a) os membros da equipe e o revisor de controle de qualidade (para aqueles trabalhos em que tal revisão foi estabelecida) estão sujeitos às 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 Asseguarção, relacionadas aos trabalhos de asseguarção, ou requerimentos de lei ou regulamento, que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto às referidas NBCs; e
 - (b) o auditor independente é membro da firma que está sujeita à NBC PA 01 ou outros requerimentos de lei ou regulamento sobre a responsabilidade da firma pelo seu sistema de controle de qualidade, que seja, pelo menos, tão exigente quanto à referida NBC PA 01.

Código de ética e normas profissionais do CFC

6. A NBC PG 100 estabelece os seguintes princípios éticos que o auditor independente é requerido a cumprir:
 - (a) integridade;
 - (b) objetividade;
 - (c) competência e zelo profissionais;
 - (d) sigilo profissional; e
 - (e) comportamento profissional.
7. A NBC PG 100 também fornece uma estrutura conceitual para ser aplicada pelos profissionais da contabilidade para identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, avaliar a

significância das ameaças identificadas e, quando necessário, aplicar salvaguardas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

8. A NBC PG 200 descreve como os conceitos da NBC PG 100 se aplicam em certas situações para profissionais da contabilidade que atuem como auditor independente, incluindo a independência. Essas normas profissionais definem a independência como abrangendo tanto a independência de pensamento quanto a independência na aparência. A independência garante a habilidade de formar uma conclusão de asseguarção sem ser afetado por influências que possam comprometer essa conclusão. A independência aprimora a habilidade de agir com integridade, ser objetivo e de manter atitude de ceticismo profissional.

NBC PA 01

9. A NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes trata das responsabilidades da firma em estabelecer e manter seu sistema de controle de qualidade para trabalhos de asseguarção. O cumprimento da NBC PA 01 requer, entre outras coisas, que a firma estabeleça e mantenha um sistema de controle de qualidade. Esse sistema deve incluir políticas e procedimentos que abordem cada um dos elementos a seguir mencionados e que documentem suas políticas e procedimentos e que os comuniquem ao pessoal da firma, a saber:
 - (a) responsabilidades da liderança pela qualidade dentro da firma;
 - (b) exigências éticas relevantes;
 - (c) aceitação e continuidade de relacionamento com clientes e para trabalhos específicos;
 - (d) recursos humanos;
 - (e) execução do trabalho; e
 - (f) monitoramento.

Descrição dos trabalhos de asseguarção

10. Trabalho de asseguarção é o trabalho no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis.
11. O resultado da mensuração ou avaliação do objeto é a informação que resulta da aplicação do critério ao objeto. Por exemplo:
 - Demonstrações contábeis (resultado) resultam da mensuração da posição patrimonial e financeira da entidade, do desempenho e dos fluxos de caixa (objeto) ao aplicar a estrutura de relatórios financeiros aplicáveis (critério).
 - Conclusão sobre a eficácia do controle interno (resultado) decorre da avaliação da eficácia do processo de controle interno da entidade (objeto) ao aplicar os critérios aplicáveis.
 - Mensurações de desempenho específicas à entidade (resultado) decorrem da mensuração de vários aspectos de desempenho (objeto) ao aplicar as metodologias de mensuração aplicáveis (critério).

- Declaração de gases de efeito estufa (resultado) decorre da mensuração das emissões de gases de efeito estufa da entidade (objeto) ao aplicar o reconhecimento, mensuração e apresentação de protocolos (critério).
- Declaração sobre o cumprimento (resultado) decorre da avaliação do cumprimento da entidade (objeto) com, por exemplo, lei ou regulamento (critério).

A expressão “informação do objeto” é usada para significar o resultado da mensuração ou avaliação do objeto de acordo com os critérios. É sobre a informação do objeto que o auditor independente obtém evidências apropriadas e suficientes para a base de sua conclusão.

Trabalho de atestação e trabalho direto

12. No trabalho de atestação, o profissional, que não seja o auditor independente, deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. O referido profissional também deve apresentar, frequentemente, a informação resultante do objeto no relatório ou afirmação. Em alguns casos, contudo, a informação do objeto pode ser apresentada pelo auditor independente no relatório de asseguarção. A conclusão do auditor deve mencionar se a informação do objeto está livre de distorções relevantes (ver item 85).
13. No trabalho direto, o auditor deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. Adicionalmente, o auditor deve aplicar as habilidades e técnicas de asseguarção para obter evidências apropriadas e suficientes sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios aplicáveis. O auditor independente pode obter essa evidência simultaneamente com a mensuração ou avaliação do objeto, mas também pode obtê-la antes ou após tal mensuração ou avaliação. No trabalho direto, a conclusão do auditor independente deve mencionar se o resultado reportado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios, é redigido nos termos do objeto e dos critérios. Em alguns trabalhos diretos, a conclusão do auditor independente é a informação do objeto ou é parte da informação do objeto (ver Apêndice 2).

Trabalho de asseguarção razoável e trabalho de asseguarção limitada

14. No trabalho de asseguarção razoável, 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 expressa de forma que transmita a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.
15. No trabalho de asseguarção limitada, o auditor independente reduz o risco do trabalho para um nível que é aceitável nas circunstâncias do trabalho, mas que ainda é maior do que para um trabalho de asseguarção razoável. Dessa forma, sua conclusão deve transmitir se, com base nos procedimentos realizados e evidências obtidas, algum assunto chegou ao seu conhecimento de forma a levá-lo a acreditar que a informação do objeto está relevantemente distorcida. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados no trabalho de asseguarção limitada são restritos (menos extensos), quando comparados com os que são necessários no trabalho 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 em nível que seja mais do que

irrelevante.

16. Em toda a gama de trabalhos de asseguarção limitada, o sentido de segurança significativa pode variar de um nível que é logo acima de asseguarção que seja capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto, em nível que seja claramente maior do que irrelevante, até um nível que é logo abaixo da segurança razoável. O que é significativo em trabalho específico é o julgamento dentro desse intervalo que depende das circunstâncias do trabalho, incluindo as necessidades de informação pelos usuários previstos como grupo, critérios utilizados e o objeto do trabalho. Em alguns casos, as consequências para os usuários previstos ao receberem um tipo de asseguarção inapropriada podem ser tão graves que o trabalho de asseguarção razoável seja necessário para que o auditor independente obtenha a segurança que é significativa nas circunstâncias.

Abrangência da estrutura conceitual

17. Nem todos os trabalhos realizados por auditores independentes são trabalhos de asseguarção. Outros trabalhos frequentemente realizados que não são de asseguarção, como definido no item 10, não são abrangidos por esta estrutura. Esses outros trabalhos incluem:

- trabalhos abrangidos pelas Normas de Serviços Correlatos (NBCs TSC, tais como procedimentos previamente acordados e trabalhos de compilação);
- elaboração de declarações de imposto de renda em que nenhuma conclusão de asseguarção é expressa;
- trabalhos de consultoria (ou assessoria), tais como gerenciamento e consultorias tributárias.
(*)

(*) Nos trabalhos de consultoria, o profissional aplica suas habilidades, seu conhecimento obtido em treinamentos, observações, experiências e conhecimentos técnicos sobre o processo de consultoria. Trabalhos de consultoria envolvem um processo analítico que tipicamente inclui alguma combinação das atividades relacionadas com a definição de objetivos, a descoberta de fatos, as definições dos problemas ou das oportunidades, a avaliação de alternativas, o desenvolvimento ou as recomendações, incluindo ações, comunicação de resultados e, em alguns casos, a implementação do que foi recomendado e o seu acompanhamento. Os relatórios (caso emitidos) geralmente são escritos em estilo narrativo (ou “formato longo”). Geralmente o trabalho realizado é apenas para uso e benefício do cliente. A natureza e o alcance do trabalho são determinados mediante acordo entre o profissional e o cliente. Qualquer serviço que atenda às definições de trabalho de asseguarção não é trabalho de consultoria, mas, sim, trabalho de asseguarção.

18. O trabalho de asseguarção pode ser parte de um trabalho maior, por exemplo, quando o trabalho de consultoria para a aquisição de negócios inclui requerimento para obter asseguarção acerca da informação financeira histórica ou prospectiva. Em tais circunstâncias, esta estrutura é aplicável apenas na parte do trabalho relacionada à asseguarção.
19. Os trabalhos mencionados a seguir, que podem ser consistentes com a descrição no item 10, não são considerados trabalhos de asseguarção nos termos desta estrutura:
 - (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 vistas ou declarações são meramente fortuitos para o

trabalho como um todo;

- (ii) qualquer relatório por escrito deve ser emitido com uso expressamente restrito aos usuários previstos especificados no relatório;
- (iii) mediante acordo formal com os usuários previstos especificados, não se pretendendo que seja trabalho de asseguarção; e
- (iv) o trabalho não seja relatado como trabalho de asseguarção no relatório do auditor independente.

Relatório de trabalho que não é de asseguarção

20. O auditor independente ao reportar sobre trabalho, que não é de asseguarção no âmbito desta estrutura, deve claramente distinguir esse relatório de relatório de asseguarção. Para não confundir os usuários, o relatório que não é de asseguarção evita, por exemplo:
- mencionar adequação com esta estrutura ou norma de asseguarção;
 - usar inapropriadamente as palavras “asseguarção,” “auditoria” ou “revisão”;
 - incluir declaração que possa ser confundida com conclusão com base em evidências apropriadas e suficientes que tenham sido desenvolvidas para aumentar o nível de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto de acordo com os critérios aplicáveis.
21. O auditor independente e a parte responsável podem concordar sobre a aplicação dos princípios desta estrutura para o trabalho quando não existirem outros usuários previstos além da parte responsável, desde que todos os outros requisitos aplicáveis das normas de asseguarção sejam atendidos. Em tais casos, o relatório do auditor independente inclui declaração restringindo o uso do relatório à parte responsável.

Precondições para trabalho de asseguarção

22. As seguintes precondições para trabalho de asseguarção são relevantes para aceitação e continuidade:
- (a) as funções e as responsabilidades das partes apropriadas (ou seja, parte responsável, mensurador ou avaliador e contratante, conforme apropriado) são adequadas às circunstâncias; e
 - (b) o trabalho apresenta todas as seguintes características:
 - (i) o objeto é apropriado;
 - (ii) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto são apropriados às circunstâncias do trabalho. Os critérios devem apresentar as características descritas no item 44;
 - (iii) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto estarão disponíveis aos usuários previstos;
 - (iv) o auditor independente espera ser capaz de obter a evidência necessária para fundamentar a sua conclusão;
 - (v) a conclusão do auditor independente, na forma apropriada tanto para o trabalho de

asseguração razoável quanto para o trabalho de asseguração limitada, será incluída no relatório; e

(vi) um propósito racional incluindo, no caso de trabalho de asseguração limitada, que o auditor independente espera ser capaz de obter nível apropriado de segurança.

23. Os objetos de diferentes tipos de trabalhos de asseguração podem variar muito. Alguns objetos podem requerer conhecimentos e habilidades especializados, além daqueles que o auditor independente normalmente possui. É importante, contudo, que o auditor esteja convencido que a equipe que irá realizar o trabalho possua capacidade e competências apropriadas (ver também o item 31).
24. Quando um trabalho em potencial não pode ser aceito como trabalho de asseguração, a parte contratante pode ser capaz de identificar um trabalho diferente que irá atender às necessidades dos usuários previstos. Por exemplo:
- (a) se os critérios que o auditor independente espera aplicar não são adequados, o trabalho de asseguração que atenda às outras condições do item 22 ainda pode ser realizado se:
 - (i) o auditor independente puder identificar um ou mais aspectos do objeto para o qual esses critérios são adequados. Nesses casos, o auditor pode realizar o trabalho de asseguração em relação a esse aspecto específico do objeto, e o relatório de asseguração deve esclarecer que o relatório não diz respeito ao objeto original em sua totalidade; ou
 - (ii) critérios alternativos que são apropriados para o objeto podem ser selecionados ou desenvolvidos;
 - (b) a parte contratante pode requisitar um trabalho que não é de asseguração, tal como trabalho de consultoria ou procedimentos previamente acordados.
25. Tendo sido aceito, não é apropriado alterar o trabalho de asseguração para um que não seja de asseguração, ou o trabalho de asseguração razoável para um de asseguração limitada, sem a justificativa razoável. Uma alteração nas circunstâncias que afetam os requerimentos dos usuários previstos, ou um mal-entendido sobre a natureza do trabalho, pode justificar a solicitação de alteração no trabalho. Se tal alteração for feita, as evidências que foram obtidas previamente não devem ser descartadas. A impossibilidade de obter evidências apropriadas e suficientes para formar uma conclusão de asseguração razoável não é razão aceitável para se alterar o trabalho de asseguração razoável para um trabalho de asseguração limitada.

Elementos do trabalho de asseguração

26. Os seguintes elementos do trabalho de asseguração são discutidos nesta parte:
- (a) relação de três partes envolvendo o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos;
 - (b) objeto apropriado;
 - (c) critérios aplicáveis;
 - (d) evidências apropriadas e suficientes; e
 - (e) relatório de asseguração escrito no formato apropriado ao trabalho de asseguração

razoável ou de asseguarção limitada.

Relacionamento entre três partes

27. Todos os trabalhos de asseguarção possuem pelo menos três partes: o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, pode haver também a função separada de mensurador ou avaliador, ou a parte contratante (ver também o Apêndice 3).
28. A parte responsável e os usuários previstos podem ser de entidades diferentes ou da mesma entidade. Como exemplo do último caso, na estrutura de administração de dois níveis, o conselho de administração pode buscar a asseguarção sobre uma informação fornecida pela diretoria executiva da entidade. O relacionamento entre a parte responsável e os usuários previstos deve ser visto dentro do contexto de trabalho específico e pode variar das linhas tradicionalmente mais bem definidas de responsabilidade. Por exemplo, a alta administração (usuário previsto) pode contratar o auditor independente para realizar o trabalho de asseguarção em aspecto específico das atividades da entidade que são de responsabilidade imediata de nível mais baixo da administração (parte responsável), mas pela qual a alta administração é, no fim, responsável.

Auditor independente

29. O “auditor independente” (pessoa física ou jurídica) é aquele que conduz o trabalho (geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipe, ou, conforme adequado, a firma), aplicando habilidades e técnicas de asseguarção para obter segurança razoável ou limitada, conforme adequado, sobre se a informação do objeto está livre de distorções relevantes. (*) No trabalho direto, o auditor tanto mensura quanto avalia o objeto de acordo com os critérios e aplica as habilidades e técnicas de asseguarção para obter segurança razoável ou limitada, conforme adequado, sobre se o resultado dessa mensuração ou avaliação está livre de distorções relevantes.

(*) “Sócio encarregado do trabalho” e “firma” devem ser lidos, referindo-se aos seus equivalentes no setor público, quando relevante.

30. Esta estrutura pode também ser utilizada por outros profissionais que não sejam auditores independentes, todavia esses profissionais devem reconhecer que essas normas incluem requerimentos que refletem as premissas nas normas profissionais e na NBC PA 01, ou outros requerimentos profissionais, ou requerimentos em lei ou regulamento, que sejam, pelo menos, tão exigentes.
31. O trabalho não deve ser aceito se o conhecimento preliminar sobre as circunstâncias do trabalho indicar que os requisitos éticos referentes à competência não serão cumpridos. Em alguns casos, esses requisitos podem ser cumpridos pelo auditor independente ao utilizar o trabalho de especialista.
32. Adicionalmente, o auditor independente precisa se envolver de forma suficiente no trabalho do especialista e de outros auditores para aceitar a responsabilidade pela conclusão da asseguarção sobre a informação do objeto e para obter a evidência necessária para concluir se o trabalho desse especialista ou do outro auditor é apropriado para seus propósitos.

33. O auditor independente é o único responsável pela conclusão de asseguarção emitida, e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso que ele faça de seu especialista ou de outros auditores. No entanto, se o auditor independente, ao usar o trabalho de 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 do especialista como evidências adequadas.

Parte responsável

34. Parte responsável é a parte responsável pelo objeto. No trabalho de atestação, a parte responsável geralmente também é o mensurador ou avaliador. A parte responsável pode ser, ou não, a parte que contrata o auditor independente para realizar o trabalho de asseguarção (parte contratante).

Usuários previstos

35. Os usuários previstos são os indivíduos, organizações ou grupos que o auditor independente espera que utilizem o relatório de asseguarção. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não o único.
36. Em alguns casos, pode haver usuários previstos além daqueles para quem o relatório de asseguarção é destinado. O auditor independente pode não ser capaz de identificar todos aqueles que lerão o relatório de asseguarção, especialmente se grande número de pessoas tiver acesso a ele. Em tais casos, especialmente em que os possíveis usuários são propensos a possuir vasta gama de interesses no objeto, os usuários previstos podem ser limitados aos principais interessados com interesses relevantes e comuns. Os usuários previstos podem ser identificados de diferentes formas, por exemplo, mediante acordo entre o auditor independente e a parte responsável ou a parte contratante, ou por lei ou regulamento.
37. 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 requisitos do trabalho. Independente do envolvimento de outros, e diferentemente de trabalhos de procedimentos previamente acordados (que envolve relatar fatos identificados com base nos procedimentos acordados com a parte contratante e outra parte apropriada, em vez de uma conclusão):
- (a) o auditor independente é responsável pela determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos; e
 - (b) o auditor independente pode precisar realizar procedimentos adicionais se chegarem ao seu conhecimento informações que diferem, significativamente, daquelas que foram utilizadas na determinação dos procedimentos planejados.
38. Em alguns casos, os usuários previstos (bancos e reguladores, por exemplo) impõem requisito ou pedido às partes apropriadas para que o trabalho de asseguarção seja realizado para propósito específico. Quando trabalhos usam critérios que foram desenvolvidos para um propósito específico, o relatório de asseguarção inclui declaração alertando aos leitores sobre esse fato. Adicionalmente, o auditor independente pode considerar adequado 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 uso do

relatório de asseguarção. Enquanto o relatório de asseguarção possa ser restrito quando for destinado apenas a usuários ou propósitos específicos, a ausência dessa restrição não indica por si só que a responsabilidade legal é devida pelo auditor independente em relação àquele usuário ou propósito. Se essa responsabilidade legal é devida dependerá da circunstância de cada caso.

Objeto

39. O objeto do trabalho de asseguarção pode ter várias formas, tais como:

- histórico de desempenho ou condição financeira (por exemplo, histórico de posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa) para o qual a informação do objeto pode ser o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação representada nas demonstrações contábeis;
- condição ou desempenho financeiro futuro (por exemplo, posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa prospectivos) para o qual a informação do objeto pode ser o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação representada na projeção ou previsão financeira;
- condições ou desempenhos não financeiros (por exemplo, desempenho da entidade) para o qual as informações do objeto podem ser os indicadores principais de eficácia e eficiência;
- características físicas (por exemplo, capacidade máxima de ocupação do prédio) para o qual a informação do objeto pode ser documento de especificações;
- sistemas e processos (por exemplo, o controle interno ou o sistema de TI da entidade) para o qual a informação do objeto deve ser declaração sobre sua efetividade;
- comportamento (por exemplo, governança corporativa, conformidade com regulamentações, políticas de recursos humanos) para o qual a informação do objeto pode ser uma declaração de conformidade ou declaração de efetividade.

O Apêndice 4 apresenta uma categorização da gama de possíveis objetos com alguns exemplos.

40. Os objetos possuem diferentes características, incluindo o grau ao qual a informação sobre eles é qualitativa versus quantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospectiva e se relacionam a uma determinada data-base ou abrangem um período. Tais características afetam:

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

O relatório de asseguarção pode apresentar características que são de relevância específica aos usuários previstos.

41. A adequação do objeto independe do nível de asseguarção, ou seja, se o objeto não for apropriado para trabalho de asseguarção razoável, ele também não é apropriado para trabalho de asseguarção limitada e vice-versa. Um objeto apropriado é identificável e capaz de mensuração ou avaliação consistente com base em critérios identificados de forma que a informação do objeto resultante possa ser sujeita a procedimentos para obter evidências

apropriadas e suficientes para apoiar uma conclusão de assegução razoável ou limitada, conforme apropriado.

Critérios

42. Critérios são referências usadas para mensurar ou avaliar o objeto. Os critérios podem ser formais, por exemplo, na elaboração das demonstrações contábeis; e os critérios podem ser as normas internacionais de relatórios financeiros ou as normas internacionais de contabilidade do setor público. Ao emitir relatório sobre a efetividade operacional dos controles internos, os critérios podem ser baseados na estrutura estabelecida de controle interno ou objetivos de controles individuais, especialmente desenvolvidos para o propósito; e ao emitir o relatório sobre a conformidade, os critérios podem ser estabelecidos por leis e regulamentos ou contratos. Um exemplo de critério menos formal seria o código de conduta desenvolvido internamente ou o nível de desempenho acordado (tal como o número de vezes que se espera que um comitê específico se reúna no ano).
43. Critérios adequados são requeridos para mensuração ou avaliação razoável consistente com o objeto dentro do contexto do julgamento profissional. Sem a estrutura de referência fornecida pelos critérios adequados, qualquer conclusão está sujeita a interpretação individual e a mal-entendidos. Critérios adequados são sensíveis ao contexto, ou seja, relevantes para as circunstâncias do trabalho. Para o mesmo objeto, podem existir critérios diferentes, que conduzirão à mensuração ou à avaliação diferente. Por exemplo, um dos critérios que um mensurador ou avaliador pode escolher para mensuração da satisfação do consumidor é o número de reclamações dos consumidores resolvidas de forma satisfatória para o consumidor, enquanto outro mensurador ou avaliador pode escolher o número de compras recorrentes nos três meses seguintes à compra inicial. Adicionalmente, os critérios podem ser adequados para um conjunto específico de circunstâncias do trabalho. Por exemplo, reportar a governos ou reguladores pode requerer o uso de um conjunto específico de critérios, mas esses critérios podem não ser adequados para um grupo mais amplo de usuários.
44. Critérios adequados apresentam as seguintes características:
 - (a) Relevância: Critérios relevantes resultam na informação do objeto que auxilia a tomada de decisões dos usuários previstos.
 - (b) Integralidade: Critérios são plenos quando a informação do objeto preparada de acordo com eles não omite fatores relevantes que poderiam se esperar, razoavelmente, que afetem decisões dos usuários previstos feitas com base nessa informação. Critérios plenos incluem, quando relevantes, referências para apresentação e divulgação.
 - (c) Confiabilidade: Critérios confiáveis permitem a mensuração ou avaliação consistente de determinado objeto, incluindo, se relevante, apresentação e divulgação, quando usadas em circunstâncias similares por auditores independentes diferentes.
 - (d) Neutralidade: Critérios neutros resultam em informação do objeto que está livre de tendências como apropriado nas circunstâncias do trabalho.
 - (e) Compreensibilidade: Critérios compreensíveis resultam em informação do objeto que pode ser compreendida pelos usuários previstos.
45. Descrições vagas de expectativas ou julgamentos das experiências de indivíduo não constituem critérios aceitáveis.

46. A importância relativa de cada uma das características acima ao avaliar a adequação dos critérios para um trabalho específico é questão de julgamento profissional. A adequação dos critérios não é influenciada pelo nível de asseguarção, ou seja, se os critérios são inadequados para um trabalho de asseguarção razoável, eles também serão inadequados para um trabalho de asseguarção limitada, e vice-versa. Os critérios podem ser prescritos por leis e regulamentos ou emitidos por órgãos autorizados ou reconhecidos que seguem o devido processo transparente (critério estabelecido). Outros critérios podem ser desenvolvidos especificamente para o propósito de preparar a informação do objeto nas circunstâncias específicas do trabalho. Se os critérios são estabelecidos ou desenvolvidos especificamente, o procedimento necessário para avaliar a sua adequação para um trabalho específico pode ser afetado, por exemplo, na ausência de indicações contrárias, presume-se que os critérios serão adequados se forem relevantes para as necessidades de informação dos usuários previstos.
47. Os critérios precisam estar disponíveis para os usuários previstos para permitir que compreendam como o objeto foi mensurado ou avaliado. Os critérios podem ser disponibilizados aos usuários previstos em uma ou mais das seguintes formas:
- (a) publicamente;
 - (b) por meio da inclusão, de forma clara, na apresentação da informação do objeto;
 - (c) por meio da inclusão, de forma clara, no relatório de asseguarção;
 - (d) por entendimento geral, por exemplo, o critério de mensurar o tempo em horas e minutos.
48. Os critérios podem também ser disponibilizados apenas aos usuários previstos específicos, por exemplo, os termos do contrato ou os critérios emitidos por associação setorial que esteja disponível apenas aos seus membros por serem relevantes para propósitos específicos (ver o item 38).
49. Como parte do trabalho, o auditor independente estabelece se os critérios são adequados.

Evidências

50. Os trabalhos de asseguarção são planejados e realizados com postura de ceticismo profissional para obter evidências apropriadas e suficientes no contexto do trabalho sobre o resultado obtido da mensuração ou avaliação do objeto de acordo com os critérios. O julgamento profissional deve ser exercido ao considerar a materialidade, o risco do trabalho, bem como a quantidade e a qualidade das evidências disponíveis ao planejar e realizar o trabalho, especialmente, ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos.

Ceticismo profissional

51. O ceticismo profissional é a postura que inclui estar alerta a, por exemplo:
- (a) evidência inconsistente com outras evidências obtidas;
 - (b) informações que geram dúvidas quanto à confiabilidade de documentos e respostas a indagações que serão usadas como evidências;
 - (c) circunstâncias que sugerem a necessidade de procedimentos adicionais àqueles requeridos pelas normas de asseguarção; e

(d) condições que podem indicar distorções.

52. Manter o ceticismo profissional durante o trabalho é necessário, por exemplo, para reduzir o risco de:
- negligenciar circunstâncias incomuns;
 - generalização excessiva ao tirar conclusões a partir das observações; e
 - usar premissas inapropriadas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos e avaliar os seus resultados.
53. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências. Isso inclui questionar as evidências inconsistentes e a confiabilidade de documentos e repostas a indagações. Também inclui a consideração da suficiência e a adequação das evidências obtidas à luz das circunstâncias.
54. A menos que o trabalho envolva asseguração sobre a veracidade de documentos, registros e documentos, podem ser aceitos como genuínos, a não ser que o auditor independente tenha razões para acreditar o contrário. Mesmo assim, o auditor independente considera a confiabilidade da informação a ser usada como evidência.
55. Não se pode esperar que o auditor independente desconsidere experiências passadas sobre a honestidade e a integridade daqueles que fornecem evidências. Ainda assim, a crença de que aqueles que fornecem evidências são honestos e íntegros não diminui a necessidade de o auditor manter o ceticismo profissional.

Julgamento profissional

56. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada do trabalho de asseguração. Isso porque a interpretação de requerimentos éticos e normas de asseguração relevantes e as decisões necessárias durante o trabalho não podem ser tomadas sem a aplicação de treinamento, conhecimento e experiência necessária aos fatos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário, particularmente, para decisões sobre:
- a materialidade e o risco do trabalho;
 - a natureza, a época e a extensão dos procedimentos usados para atender aos requerimentos das normas de asseguração relevantes e obter evidências;
 - avaliar se foram obtidas evidências apropriadas e suficientes e se algo mais precisa ser feito para alcançar os objetivos das normas de asseguração aplicáveis. Especificamente, no caso de trabalho de asseguração limitada, o julgamento profissional é requerido ao avaliar se um nível significativo de asseguração foi obtido;
 - no caso do trabalho direto, aplicação dos critérios ao objeto, e caso o auditor selecione ou desenvolva o critério, a sua seleção ou seu desenvolvimento. No caso de trabalho de atestação, avaliar tais julgamentos executados por terceiros;
 - as conclusões apropriadas com base nas evidências obtidas.
57. A principal característica do julgamento profissional esperada do auditor independente é que ele seja exercido por auditor cujo treinamento, conhecimento e experiência auxiliaram no

desenvolvimento das competências necessárias para alcançar julgamentos razoáveis.

58. O exercício do julgamento profissional, em qualquer caso particular, é com base nos fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor independente. A consulta em questões difíceis ou controversas durante o curso do trabalho, quer dentro da equipe de trabalho, quer entre a equipe de trabalho e outros com nível apropriado, dentro ou fora da firma, auxiliam o auditor independente a exercer julgamentos razoáveis.
59. O julgamento profissional pode ser avaliado com base se o julgamento alcançado reflete a aplicação competente da asseguarção e princípios de mensuração ou avaliação e se é adequado à luz dos, e consistente com, fatos e circunstâncias que eram conhecidos pelo auditor independente até a data do relatório do auditor.
60. O julgamento profissional deve ser exercido durante todo o trabalho. O julgamento profissional não deve ser usado como justificativa para decisões que não são, de outra forma, suportadas pelos fatos e circunstâncias do trabalho ou por evidências apropriadas e suficientes.

Evidência suficiente e apropriada

61. A evidência suficiente e apropriada está correlacionada. A suficiência é a mensuração da quantidade de evidências. A quantidade de evidência necessária é influenciada pelos riscos de a informação do objeto ser distorcida de forma relevante (quanto maior forem os riscos, mais evidência será necessária) e também pela qualidade dessas evidências (quanto melhor a qualidade, menos será necessária). Obter mais evidências, contudo, pode não compensar a sua baixa qualidade (ver itens 81 e 82).
62. Adequação é a mensuração da qualidade da evidência, ou seja, sua relevância e confiabilidade em fornecer fundamentação para a conclusão do auditor independente.
63. A confiabilidade da evidência é influenciada por sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias particulares sob as quais são obtidas. Generalizações sobre a confiabilidade de vários tipos de evidências podem ser feitas; contudo, tais generalizações estão sujeitas a exceções importantes. Mesmo quando a evidência é obtida de fontes externas, podem existir circunstâncias que poderiam afetar sua confiabilidade. Por exemplo, evidência obtida de fonte externa pode não ser confiável se a fonte não for conhecida ou objetiva. Enquanto se reconhece que possam existir exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência podem ser úteis:
 - a evidência é mais confiável quando é obtida de fontes externas às partes apropriadas;
 - a evidência que é gerada internamente é mais confiável quando os controles relacionados são efetivos;
 - a evidência obtida diretamente pelo auditor independente (por exemplo, na observação da efetividade de controle) é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente ou por dedução (por exemplo, indagação sobre a efetividade do controle);
 - a evidência formal é mais confiável, seja em papel, de forma eletrônica ou outra mídia (por exemplo, a ata de reunião geralmente é mais confiável do que a representação verbal do que foi discutido).

64. Segurança maior é geralmente obtida de evidências consistentes de fontes ou de natureza diferentes do que evidências consideradas individualmente. Adicionalmente, obter evidências de fontes ou de natureza diferente pode tanto corroborar outras evidências quanto indicar que um item particular da evidência não é confiável. Quando a evidência obtida de uma fonte é inconsistente com aquela obtida de outra, será necessário determinar quais procedimentos adicionais devem ser executados para eliminar a inconsistência.
65. A obtenção da evidência apropriada e suficiente é geralmente mais difícil na asseguarção sobre a informação do objeto, cobrindo um período de tempo, do que do objeto na data base. Adicionalmente, as conclusões fornecidas sobre processos geralmente são limitadas ao período coberto pelo trabalho; o auditor independente não fornece conclusão sobre se o processo irá continuar a funcionar no futuro de modo especificado.
66. É uma questão de julgamento profissional se evidências apropriadas e suficientes foram obtidas para suportar a conclusão do auditor independente, o que envolve considerar a relação entre o custo e o benefício da obtenção das evidências. O auditor utiliza o julgamento e exerce o ceticismo profissional ao avaliar a quantidade e a qualidade das evidências e, portanto, sua suficiência e adequação para suportar o relatório de asseguarção.

Materialidade

67. A materialidade é relevante ao planejar e realizar o trabalho de asseguarção para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos, bem como para avaliar se a informação do objeto está livre de distorções. Os julgamentos profissionais sobre materialidade são feitos à luz das circunstâncias, mas não são influenciadas pelo nível de asseguarção, ou seja, para os mesmos usuários e propósitos previstos, a materialidade do trabalho de asseguarção razoável é a mesma utilizada em trabalho de asseguarção limitada, considerando que ela é determinada com base nas necessidades de informação dos usuários previstos.
68. 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 influenciada pela percepção que o auditor possui sobre as necessidades comuns de informação dos usuários previstos como um grupo. A menos 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.
69. A materialidade é considerada no contexto dos fatores qualitativos e, quando aplicável, a fatores quantitativos. Ao considerar a materialidade em trabalho específico, a importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos é assunto de julgamento profissional.
70. A materialidade se refere à informação coberta pelo relatório de asseguarção do auditor independente. Portanto, quando o trabalho cobrir alguns, mas não todos, os aspectos da informação do objeto, a materialidade é considerada em relação apenas àquela parte da informação que é coberta pelo trabalho.

Risco do trabalho

71. A informação do objeto pode não se relacionar adequadamente no contexto do objeto e dos critérios, e pode, portanto, ser potencialmente distorcida de forma relevante. Isso ocorre quando a informação não reflete apropriadamente a aplicação dos critérios para mensurar ou avaliar o objeto.
72. Risco do trabalho é o risco de o auditor independente expressar uma conclusão inadequada quando a informação do objeto estiver distorcida de forma relevante. O risco do trabalho não se refere nem inclui os riscos de negócio do auditor independente, tais como perdas em litígios, publicidade adversa, ou outros eventos que surjam em conexão com a informação específica do objeto.
73. Eliminar totalmente o risco do trabalho é raramente alcançável ou possui um custo altíssimo em relação ao benefício. Portanto, a “asseguração razoável” é menor do que a assegurar absoluta, como resultado de fatores, tais como:
- uso de testes seletivos;
 - limitações inerentes ao controle interno;
 - 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, as características do objeto quando avaliadas ou mensuradas pelos critérios.
74. No geral, os riscos do 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 assegurar:
- (a) riscos, que não dependem diretamente do auditor independente, consistem em:
- (i) risco inerente – a suscetibilidade da informação do objeto conter distorção relevante antes da consideração de quaisquer controles aplicados pelas partes apropriadas; e
 - (ii) risco de controle – o risco de ocorrer distorção relevante na informação do objeto não seja evitado por controle preventivo ou, detectado e corrigido, em tempo hábil, pelo controle interno implementado pelas partes apropriadas; e
- (b) riscos, que o auditor independente influencia diretamente, consistem em:
- (i) risco de detecção – o risco dos procedimentos realizados pelo auditor independente não detectarem distorção relevante; e
 - (ii) risco de mensuração ou avaliação – no caso de trabalho direto, o risco associado com a mensuração ou avaliação que o auditor independente fizer do objeto pelos critérios.
75. 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 assunto de julgamento profissional, em vez de ser passível de mensuração precisa. As circunstâncias podem estar relacionadas com:

- A natureza do objeto e a sua informação. Por exemplo, o conceito de controle de risco pode ser mais útil quando a informação do objeto for relativa à preparação da informação sobre o desempenho da entidade quando ele for relativo à informação sobre a eficácia de controle ou a existência de condição física.
- O tipo de trabalho de asseguarção (razoável ou limitada) que está sendo executado. Por exemplo, em trabalhos de asseguarção 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 trabalhos de asseguarção razoável sobre a mesma informação do objeto.
- Se for trabalho direto ou trabalho de atestação. Enquanto o conceito de risco de controle é relevante ao trabalho de atestação, o conceito mais amplo de risco de mensuração ou avaliação é mais relevante para trabalho direto.

Natureza, época e extensão dos procedimentos

76. A combinação de procedimentos é tipicamente utilizada para obter tanto a asseguarção razoável como a asseguarção limitada. Os procedimentos podem incluir:

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

A exata natureza, a época e a extensão dos procedimentos variam de um trabalho para outro. Em teoria, para muitos trabalhos de asseguarção, são possíveis variações infinitas dos procedimentos. Na prática, contudo, elas são difíceis de comunicar de forma clara e inequívoca.

77. Para a compreensão do objeto e de outras circunstâncias, tanto os trabalhos de asseguarção razoável como de asseguarção limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas, bem como a obtenção de evidências apropriadas e suficientes como parte do processo de trabalho iterativo e sistemático.

78. O trabalho de asseguarção razoável deve considerar:

- (a) identificar e avaliar o risco de distorção relevante na informação do objeto, com base na compreensão da informação do objeto e de outras circunstâncias do trabalho;
- (b) desenvolver e realizar procedimentos para responder aos riscos avaliados e obter asseguarção razoável para suportar a conclusão do auditor independente; e
- (c) avaliar a suficiência e a adequação das evidências obtidas no contexto do trabalho e, se necessário nas circunstâncias, tentar obter evidências adicionais.

79. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos, para obterem evidências apropriadas e

suficientes em trabalho de asseguarção limitada, são, por definição, limitadas se comparados com os necessários para o trabalho de asseguarção razoável. Uma norma de asseguarção específica para um objeto pode estabelecer que, por exemplo, as evidências apropriadas e suficientes para um tipo específico de trabalho de asseguarção limitada são obtidas primariamente por meio de procedimentos analíticos e indagações. Na ausência de normas de asseguarção para objetos específicos para outros tipos de asseguarção limitada, os procedimentos analíticos e indagações podem variar com as circunstâncias do trabalho, em particular, com o objeto e a necessidade de informações dos usuários previstos e da contratante, incluindo restrições relevantes de tempo e custo. A determinação da natureza, da época e da extensão dos procedimentos depende de julgamento profissional e varia de um trabalho para outro.

80. O trabalho de asseguarção limitada deve considerar:
- (a) identificar as áreas em que uma distorção relevante da informação do objeto é capaz de surgir, com base na compreensão do objeto e outras circunstâncias do trabalho;
 - (b) desenvolver e realizar procedimentos para abordar essas áreas e obter a asseguarção limitada para suportar a conclusão do auditor independente; e
 - (c) desenvolver e executar procedimentos adicionais para obter evidências, se o auditor independente tomar conhecimento de assuntos que o levem a acreditar que a informação do objeto possa estar distorcida de forma relevante.

Quantidade e qualidade das evidências disponíveis

81. Normalmente, a evidência disponível é persuasiva em vez de conclusiva. A quantidade ou a qualidade das evidências disponíveis são influenciadas por:
- (a) características do objeto ou da informação. Por exemplo, evidências menos objetivas podem ser esperadas quando a informação for prospectiva ao invés de histórica (ver o item 40); e
 - (b) outras circunstâncias, como quando as evidências que possam ser razoavelmente esperadas não estiverem disponíveis devido, por exemplo, à data de nomeação do auditor independente, à política de retenção de documentos da entidade, a sistemas de informação inadequados, ou à restrição imposta pela parte responsável.
82. Uma conclusão não modificada não é apropriada tanto para o trabalho de asseguarção razoável como para o trabalho de asseguarção limitada quando:
- (a) as circunstâncias impedem que o auditor independente obtenha as evidências necessárias para reduzir os riscos de trabalho ao nível apropriado; ou
 - (b) uma das partes envolvidas com o trabalho impõe uma restrição que impede o auditor independente de obter as evidências necessárias para reduzir o risco de trabalho ao nível apropriado.

Relatório de asseguarção

83. O auditor independente forma sua conclusão com base nas evidências obtidas e emite o relatório escrito contendo uma expressão clara dessa conclusão de asseguarção. As normas de asseguarção estabelecem elementos básicos para os relatórios de asseguarção.

84. No trabalho de asseguarção razoável, a conclusão do auditor independente é expressa na forma positiva para transmitir a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto.
85. Exemplos de conclusões emitidas de forma apropriada em trabalhos de asseguarção razoável incluem:
- quando expressas nos termos de determinado assunto e das normas, leis ou regulamentos aplicáveis, “Em nossa opinião, a entidade cumpriu, em todos os aspectos relevantes, a lei XYZ”;
 - quando expressas nos termos da informação do objeto e dos critérios aplicáveis “Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade em [data], o desempenho de suas operações e seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data de acordo com a estrutura XYZ”; ou
 - quando expressa nos termos de uma declaração feita pela parte responsável, “Em nossa opinião, a declaração da [parte responsável] de que a entidade cumpriu com a lei XYZ está, em todos os aspectos relevantes, adequadamente apresentada” ou “Em nossa opinião, a declaração da [parte responsável] de que os principais indicadores de desempenho estão apresentados de acordo com os critérios XYZ está, em todos os aspectos relevantes, adequadamente apresentada.” Por outro lado, no trabalho direto, a conclusão do auditor independente é escrita nos termos de determinado objeto e critérios.
86. No trabalho de asseguarção limitada, a conclusão do auditor independente é expressa de forma a transmitir se, com base no trabalho realizado, algum fato chegou ao seu conhecimento que o levasse a acreditar que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante, como por exemplo, “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.”.
87. O auditor independente pode escolher o modelo de relatório de “forma curta” ou de “forma longa” para facilitar a efetividade da comunicação com os usuários previstos. Relatórios de “forma curta” geralmente incluem apenas os elementos básicos. Os relatórios de “forma longa” incluem outras informações e explicações que não afetam a conclusão do auditor independente. Os relatórios em forma longa podem descrever com detalhe os termos do trabalho, os critérios usados, as constatações relativas aos aspectos específicos do trabalho, os detalhes sobre as qualificações e a experiência do auditor independente e de outros envolvidos com o trabalho, a divulgação dos níveis de materialidade e, em alguns casos, as recomendações. A inclusão de qualquer dessas informações depende da sua relevância para os usuários previstos.
88. A conclusão do auditor independente é claramente separada das outras informações ou explicações que não pretendem afetar a sua conclusão, incluindo quaisquer Ênfases, Outros Assuntos, constatações relativas a aspectos específicos do trabalho, recomendações ou informações adicionais incluídas no relatório de asseguarção. A redação utilizada deixa bem claro que uma Ênfase, Outros Assuntos, constatações, recomendações ou informações adicionais não pretendem afetar a conclusão do auditor.

89. O auditor deve expressar uma conclusão modificada nas seguintes circunstâncias:
- (a) quando, no julgamento profissional do auditor independente, existe uma limitação de escopo, cujo efeito do assunto pode ser relevante. Em tais casos, o auditor independente expressa uma conclusão com ressalva, ou se abstém de uma conclusão. Em alguns casos, o auditor pode considerar se retirar do trabalho;
 - (b) quando, no julgamento profissional do auditor independente, a informação do objeto está relevantemente distorcida. Em tais casos, o auditor expressa uma conclusão com ressalva ou adversa. No caso de trabalho direto em que a informação do objeto é a conclusão do auditor independente, se ele concluir que parte, ou todos os objetos, não está de acordo, em todos os aspectos relevantes, com os critérios, tal conclusão também deve ser expressa com ressalvas (ou adversa, conforme o caso).
90. A conclusão com ressalvas é expressa quando os efeitos, ou possíveis efeitos, de um assunto das distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizados a ponto de requerer uma conclusão adversa ou a abstenção de conclusão.
91. Se, após o trabalho ter sido aceito, for descoberto que uma ou mais precondições para o trabalho de asseguarção não estão presentes, o auditor independente discute a questão com as partes apropriadas e estabelece:
- (a) se o assunto pode ser resolvido de modo a satisfazer o auditor independente;
 - (b) se é apropriado dar continuidade ao trabalho; e
 - (c) em caso afirmativo, como comunicar o assunto no relatório de asseguarção.
92. Se, após a aceitação do trabalho, for descoberto que parte ou todos os critérios são inadequados ou que parte ou todos os objetos não são apropriados para o trabalho de asseguarção, o auditor independente pode considerar retirar-se do trabalho, caso seja possível de acordo com lei ou regulamento. Se o auditor der continuidade ao trabalho, ele expressa:
- (a) conclusão com ressalvas ou adversa dependendo de quanto o assunto for relevante e generalizado, quando, no julgamento profissional do auditor, o critério inadequado ou objeto inapropriado estiver propenso a induzir os usuários previstos ao erro; ou
 - (b) conclusão com ressalvas ou abstenção da conclusão, dependendo do julgamento profissional do auditor independente de quanto o assunto for relevante e generalizado, em outros casos.

Outras partes

Outras responsabilidades de comunicação

93. O auditor considera, nos termos do trabalho e de outras circunstâncias do trabalho, se algum assunto que chegou ao seu conhecimento deve ser comunicado à parte responsável, ao mensurador ou avaliador, à parte contratante, aos responsáveis pela governança ou a outros.

Documentação

94. A documentação do trabalho fornece o registro da base para o relatório de asseguarção

quando preparada em tempo hábil e for apropriada e suficiente para permitir que um auditor independente experiente, sem conexão prévia com o trabalho, compreenda:

- (a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos realizados para cumprir com as normas de asseguração relevantes e requerimentos de leis e regulamentos;
- (b) o resultado dos procedimentos realizados e as evidências obtidas; e
- (c) os assuntos relevantes que surgirem durante o trabalho, as conclusões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos exercidos para se chegar a tais conclusões.

95. A documentação do trabalho inclui como o auditor endereçou qualquer inconsistência entre as informações por ele identificadas e a sua conclusão final relacionada com um assunto relevante.

Uso inapropriado do nome do auditor independente

96. O auditor independente está associado com o objeto ou com a informação do objeto relacionada, quando o auditor reporta informações sobre o objeto ou consente com o uso de seu nome em conexão profissional com esse objeto ou com a informação do objeto relacionada. Se o auditor não estiver associado dessa maneira, terceiros não podem assumir a responsabilidade do auditor. Se o auditor independente descobrir que uma parte está usando o seu nome indevidamente em associação com o objeto ou com a informação do objeto relacionada, ele deve exigir que essa parte cesse essa ação. O auditor também deve considerar quais outras ações podem ser necessárias, como informar quaisquer terceiros conhecidos do uso inapropriado do seu nome ou procurar assistência legal.

Vigência

97. Esta norma entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, quando será revogada a Resolução CFC n.º 1.202/2009, publicada no D.O.U., Seção 1, de 3/12/2009.

Brasília, 20 de novembro de 2015.

Contador José Martonio Alves Coelho
Presidente

Apêndice 1 – não editado.

Apêndice 2 – Trabalho de atestação e trabalho direto

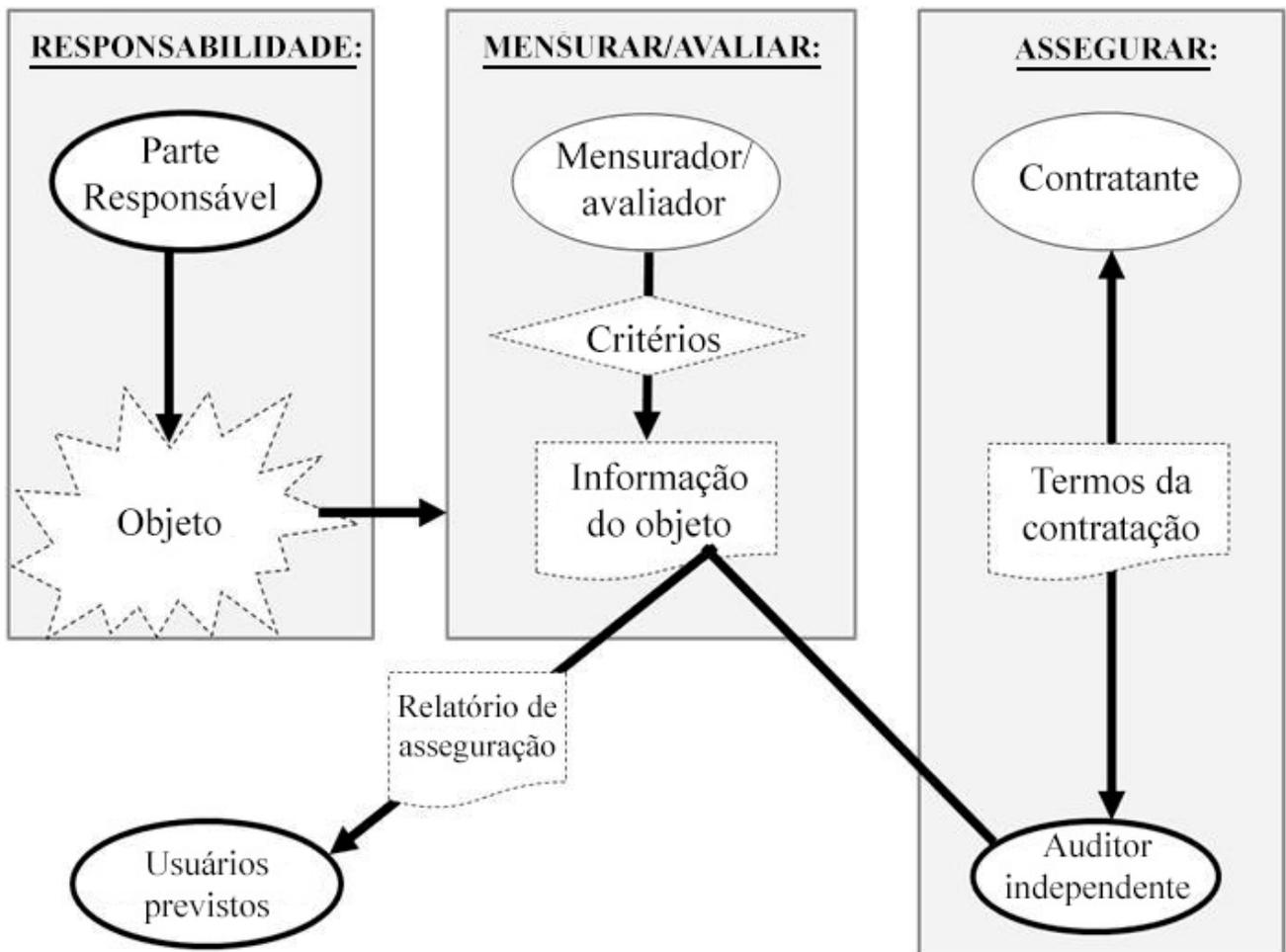
Este Apêndice destaca as diferenças entre um trabalho de atestação e um trabalho direto.

1. No trabalho de atestação, o mensurador ou o avaliador, que não é o auditor independente, mensura ou avalia o objeto de acordo com critérios, resultando na informação do objeto. A

informação do objeto pode falhar em ser adequadamente expressa no contexto de determinado objeto e dos critérios, e pode, portanto, ser distorcida, potencialmente, a uma extensão relevante. A função do auditor independente no trabalho de atestação é obter evidências apropriadas e suficientes de forma a expressar uma conclusão sobre se a informação do objeto, como preparada pelo mensurador ou avaliador, está livre de distorções relevantes.

2. No trabalho direto, o auditor mensura ou avalia o objeto de acordo com critérios e apresenta a informação do objeto resultante como parte, ou acompanhando o relatório de asseguaração. A conclusão do auditor no trabalho direto aborda o resultado relatado da mensuração ou avaliação de determinado objeto de acordo com critérios. Em alguns trabalhos diretos, a conclusão do auditor é, ou é parte da, a informação do objeto. Dependendo do objeto:
 - (a) o resultado da mensuração ou avaliação no trabalho direto pode ser semelhante ao relatório ou declaração preparada pelo mensurador ou avaliador em trabalho de atestação. Em outras circunstâncias, contudo, o resultado, ou seja, a informação do objeto, pode ser refletido na descrição das constatações e base para a conclusão do auditor em relatório de asseguaração de formato longo; e
 - (b) o auditor independente pode usar dados coletados ou compilados por outros. Por exemplo, os dados podem vir do sistema de informação mantido pela parte responsável.
3. Em adição à mensuração ou à avaliação de determinado objeto, em trabalho direto, o auditor independente também aplica habilidades e técnicas de asseguaração para obter evidências apropriadas e suficientes de forma a expressar sua conclusão sobre se a informação do objeto está relevantemente distorcida. O auditor pode obter evidências simultaneamente com a mensuração ou avaliação do objeto, mas também pode obtê-la antes ou após tal mensuração ou avaliação.
4. O valor do trabalho direto se dá na combinação:
 - (a) da independência do auditor em relação ao objeto, ao contratante, aos usuários previstos e à parte responsável, não obstante ele não seja independente da informação do objeto, porque o próprio auditor a preparou; e
 - (b) das habilidades e técnicas aplicadas ao mensurar ou avaliar o objeto, que resultam na acumulação de evidências que são de quantidade e qualidade semelhantes para um trabalho de atestação. É essa obtenção de evidências apropriadas e suficientes que distingue um trabalho direto de uma mera compilação. Para ilustrar este ponto, se o auditor independente estivesse compilando informação sobre uma declaração de emissão de gases de efeito estufa da entidade, o auditor não iria, por exemplo, testar a calibração dos dispositivos de monitoramento. No trabalho direto, contudo, o auditor independente iria, onde relevante, calibrar os dispositivos como parte do processo de mensuração ou testar a calibração dos dispositivos de monitoramento realizada por outros da mesma forma que iria proceder se o trabalho fosse um trabalho de atestação.

Apêndice 3 – Partes do trabalho de asseguaração



1. Todos os trabalhos de asseguaração 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 asseguaração:
 - (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 asseguaração.
3. As seguintes observações podem ser feitas sobre essas funções:
 - todo trabalho de asseguaração 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 asseguarção 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 asseguarção 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 asseguarção 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 asseguarção 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.

Apêndice 4 – Categorização dos objetos em trabalhos de asseguarção

A tabela abaixo mostra uma série de possíveis objetos em trabalhos de asseguarção com alguns exemplos de trabalhos. Algumas categorias não possuem exemplos, porque é improvável que trabalhos de asseguarção relacionados com essa informação sejam realizados nessas categorias. A categorização não é necessariamente completa e as categorias não são necessariamente mutuamente exclusivas. Alguns objetos ou informação do objeto podem possuir componentes em mais de uma categoria, por exemplo, relatório integrado e relatório de responsabilidade social corporativa são propensos a ter tanto informações históricas quanto voltadas para o futuro, assim como informações financeiras e informações não financeiras. Também, em alguns casos, os exemplos são de informação do objeto; em outros casos, eles são o próprio objeto ou meramente uma indicação do tipo de questão que a informação poderia auxiliar com o que for mais significativo nas circunstâncias.

Informação sobre:		Informação histórica	Informação prospectiva
Financeira	Desempenho	Demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura aceitável de relatórios financeiros	• Fluxo de caixa previsto/projetado
	Posição		• Posição financeira prevista/projetada
Não financeira	Desempenho/uso de recursos/ relação custo x benefício (<i>value for money</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • Declaração de emissão de gases de efeito estufa • Relatório de sustentabilidade • Indicadores chave de desempenho • Declaração sobre o efetivo uso de recursos • Declaração sobre a relação custo x benefício • Relatório de responsabilidade social da corporação 	<ul style="list-style-type: none"> • Reduções de emissão atribuídas à nova tecnologia, ou gases de efeito estufa a serem capturados por plantio de árvores • Declaração de que uma ação proposta fornecerá benefício maior do que seu custo
	Condição	Descrição do sistema/processo como implementado em determinado momento	

		Características físicas, por exemplo, o tamanho da propriedade arrendada	
Sistema/ processo	Descrição	Descrição do sistema de controle interno.	
	Projeto	Projeto de controles para uma organização de serviços	Desenvolvimento dos controles propostos para um processo futuro de produção
	Operação/ desempenho	Eficácia operacional dos processos de contratação e treinamento de empregados	
Aspectos comportamentais	Cumprimento ou conformidade com regra	Cumprimento pela entidade de convênios de empréstimo, requisitos legais ou regulamentários específicos	
	Comportamento humano	Avaliação da eficácia do comitê de auditoria	
	Outros	Adequação do aplicativo (ou do pacote de <i>software</i>) à sua finalidade	