

**REVOGADA EM 3/5/2011**

**IBRACON - INSTITUTO DOS AUDITORES  
INDEPENDENTES DO BRASIL**

**NORMA E PROCEDIMENTOS DE ASSEGURAÇÃO  
(NPO)**

**NPO 1 - TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO  
(ASSURANCE) QUE NÃO SEJAM DE AUDITORIA OU  
DE REVISÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS  
HISTÓRICAS**

# IBRACON - INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL

## NORMA E PROCEDIMENTOS DE ASSEGURAÇÃO (NPO)

### NPO 1 - TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO (ASSURANCE) QUE NÃO SEJAM DE AUDITORIA OU DE REVISÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS HISTÓRICAS

<b>Índice</b>	<b>Itens</b>
<b>Parte A - Norma de Asseguração</b>	
Introdução	1-2
Relação com Outras Normas	3
Requisitos Éticos	4-5
Controle de Qualidade	6
Aceitação e Continuação do Trabalho	7-9
Acordo sobre os Termos do Trabalho	10-11
Planejamento e Execução do Trabalho	12-25
Planejamento e Execução do Trabalho	12-17
Avaliação da Adequação do Objeto	18
Avaliação da Adequação dos Critérios	19-21
Relevância e Risco do Trabalho de Asseguração	22-25
Utilização dos Serviços de Especialista	26-32
Obtenção de Evidências	33-40
Obtenção de Evidências	33-37
Representações da Parte Responsável	38-40
Consideração de Eventos Subseqüentes	41
Documentação	42-44
Preparação do Relatório de Asseguração	45-53
Preparação do Relatório de Asseguração	45-48
Conteúdo do Relatório de Asseguração	49-50
Conclusões com Ressalvas, Conclusões Adversas e Abstenção de Conclusão	51-53
Outras Responsabilidades de Informação	54-56
<b>Parte B - Aspectos de Independência Profissional Aplicáveis a Trabalhos de Asseguração que não sejam de Auditoria ou Revisão de Informações Financeiras Históricas</b>	
Considerações Gerais	57-58
Perda de Independência	59
Interesse Financeiro	60

Interesses Financeiros – Membros de Equipe e Membros Imediatos da Família	61
Interesses Financeiros – Firma de Auditoria	62
Empréstimos	63-65
Compras de Produtos	66
Relacionamentos Pessoais	67
Vínculo Empregatício com Clientes de Asseguração	68-70
Honorários Contingentes	71-73
Prestação de Outros Serviços	74-78
Data de Vigência	79

# PARTE A - NORMA DE ASSEGURAÇÃO

## Introdução

1. O objetivo desta Norma e Procedimentos de Asseguração (NPO) é estabelecer princípios básicos e procedimentos essenciais, além de fornecer orientação aos auditores independentes, para a realização de trabalhos de asseguração (também conhecidos pelos profissionais da área como trabalhos de “Assurance”) que não sejam de auditoria ou revisão de informações financeiras históricas, que estão sujeitos a normas específicas.
2. A presente NPO utiliza os termos “trabalho de Asseguração Razoável” e “trabalho de Asseguração Limitada” para diferenciar dois tipos de trabalho de asseguração que um auditor independente pode realizar. O objetivo de um trabalho de Asseguração Razoável é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, para que possa servir de base para que o auditor independente emita sua conclusão na forma positiva. O objetivo de um trabalho de Asseguração Limitada é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitável nas circunstâncias, porém em um nível maior de risco do que em um trabalho de Asseguração Razoável, para dar suporte a uma conclusão do auditor independente na forma negativa, ou seja, o auditor independente conclui que não tem conhecimento de nenhuma modificação relevante que deva ser feita nas informações sujeitas à Asseguração Limitada.
  - Circunstâncias do trabalho incluem os termos do trabalho, inclusive se ele se refere a um trabalho de Asseguração Razoável ou Limitada, as características do objeto, os critérios a utilizar, as necessidades dos usuários previstos, as características relevantes e o ambiente da parte responsável, além de outras questões como eventos, operações, condições e práticas, que podem ter um efeito significativo sobre o trabalho.
  - O tipo de segurança, as circunstâncias em geral, principalmente a natureza do trabalho, é que determinarão o grau dos diferentes riscos que o auditor independente deverá considerar:
    - (a) Risco de que o objeto esteja substancialmente errado em razão de riscos inerentes às circunstâncias do trabalho ou de riscos de controles;
    - (b) Risco de que o auditor independente não detecte um erro relevante que possa existir.

## Relação com Outras Normas

3. O auditor independente deve seguir o disposto nesta NPO, além de outras normas pertinentes, conforme aplicável, durante a realização de um trabalho de asseguração, que não se constitua em auditoria nem em revisão limitada de informações financeiras históricas abrangido por Normas e Procedimentos de Auditoria (NPA) ou por Normas e Procedimentos de Revisão (NPR).

## Requisitos Éticos

4. O auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e as normas de

independência profissional aplicáveis para trabalhos de asseguarção, descritas na Parte B desta NPO.

5. Esses normativos estabelecem as condições e os procedimentos para o cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos executados pelos auditores independentes, os quais devem ser cumpridos por todos os membros da equipe de trabalho.

### **Controle de Qualidade**

6. De acordo com a NBC T - 11.8, o auditor independente deve estabelecer procedimentos e critérios relativos à supervisão e ao controle de qualidade, com ênfase ao controle interno. Assim, deve implantar formalmente e manter documentados regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade, que garantam a qualidade dos serviços executados, conforme as Normas Técnicas de Auditoria e Profissionais do Auditor Independente.

Entre os elementos de controle de qualidade, incluem-se: (i) a avaliação permanente da carteira de clientes; (ii) a avaliação quanto à capacidade de atendimento ao cliente em face da estrutura existente; o grau de independência; as habilidades, a competência e a supervisão dos trabalhos pela equipe técnica designada; (iii) programa de controle de qualidade periódico de serviços executados; e (iv) política de execução dos trabalhos, incluindo-se documentação, designação de recursos humanos, supervisão e revisão.

### **Aceitação e Continuação do Trabalho**

7. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) um trabalho de asseguarção se o seu objeto, avaliado conforme item 18, for de responsabilidade de uma parte que não sejam os usuários previstos nem o auditor independente. Usuários previstos são: pessoa, pessoas ou grupo para quem o auditor independente submeterá o seu relatório de asseguarção. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não o único. Se a parte responsável for o único usuário previsto não se aplica esta norma e sim a norma sobre procedimentos previamente acordados. O reconhecimento pela parte responsável do objeto da asseguarção serve de comprovação de que existe um relacionamento adequado e estabelece uma base de entendimento comum da responsabilidade de cada uma das partes. A forma mais adequada para documentar o entendimento da parte responsável é providenciar um termo de responsabilidade formal. Na falta desse termo, o auditor independente deve avaliar:
  - (a) Se é adequado aceitar o trabalho. Essa aceitação pode ser adequada quando, por exemplo, outras fontes, como uma legislação ou um contrato, indicam a responsabilidade;
  - (b) Caso o trabalho seja aceito, essas circunstâncias devem ser divulgadas no relatório de asseguarção.
8. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) um trabalho de asseguarção se, com base em conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, nada indique ao auditor que não se possa cumprir com as exigências do Código de Ética ou das NPO e, adicionalmente, esse trabalho contiver as seguintes características:

- O objeto é apropriado;

- Os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos;
- O auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que respaldarão sua conclusão;
- A conclusão do auditor independente, quer seja em forma de “Asseguração Razoável” ou “Asseguração Limitada”, puder estar contida em relatório escrito;
- O auditor independente se satisfaz que há um propósito racional para o trabalho. Se houver uma limitação relevante na extensão de seu trabalho, provavelmente o trabalho não terá um propósito racional. O auditor independente poderá considerar, também, que o contratante tem a intenção de associar o nome do auditor ao objeto de maneira não apropriada.

Além disso, se a parte contratante (a “contratante”) não for a responsável pelo objeto, o auditor independente deve considerar as conseqüências de possíveis limitações no acesso a registros, à documentação e outras informações de que possa necessitar para concluir o seu trabalho.

9. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) um trabalho de asseguração se tiver certeza que as pessoas que realizarão o trabalho possuem, em seu conjunto, as competências profissionais necessárias. O auditor independente poderá ser solicitado a realizar trabalhos de asseguração para uma ampla variedade de objetos. Alguns desses objetos podem exigir habilidades e conhecimentos especializados, além daqueles que normalmente o auditor independente possui (ver itens 26 a 32).

### **Acordo sobre os Termos do Trabalho**

10. O auditor independente deve acordar os termos do trabalho com o contratante. Para evitar mal-entendidos, os termos acordados devem ser formalizados em uma carta de contratação ou qualquer outro tipo apropriado de contrato, conforme determinado em resolução própria emitida pelo CFC. Se o contratante não for a parte responsável pelo objeto, a natureza e o conteúdo da carta de contratação ou do contrato podem variar. A existência de uma determinação legal pode satisfazer o requerimento sobre a aceitação dos termos do trabalho. Mesmo nessas situações, a carta de contratação pode ser útil tanto para o auditor independente como para o contratante.
11. O auditor independente deve avaliar a adequação de um pedido, feito antes da conclusão de um trabalho de asseguração, para alterá-lo para um tipo que não seja de asseguração ou, ainda, para alterar um trabalho de Asseguração Razoável para um de Asseguração Limitada, e só deverá concordar com a alteração se houver justificativa razoável. Qualquer alteração das circunstâncias afetando as exigências dos usuários previstos ou um mal-entendido em relação à natureza do trabalho costuma servir de justificativa para um pedido de alteração do trabalho. Se essa alteração ocorrer, o auditor independente não deve descartar as evidências obtidas antes da alteração.

### **Planejamento e Execução do Trabalho**

12. O auditor independente deve planejar o trabalho para que seja executado com eficácia. O planejamento inclui o desenvolvimento de uma estratégia global para o alcance, a ênfase, a época e condução do trabalho, além de um plano de trabalho, incluindo a abordagem detalhada da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências que

serão realizados, além das razões para a sua seleção. Um planejamento adequado ajuda a dedicar atenção apropriada a áreas importantes do trabalho, identificar tempestivamente eventuais problemas e organizar e gerenciar o trabalho de forma adequada, para que seja realizado eficaz e eficientemente. Planejar adequadamente também auxilia o auditor independente a distribuir, de forma apropriada, tarefas entre membros da equipe de trabalho, além de facilitar a orientação, a supervisão e a revisão do trabalho. Adicionalmente, se for o caso, ajuda na coordenação dos trabalhos realizados por outros auditores independentes e especialistas. A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme as circunstâncias, como, por exemplo, o tamanho e a complexidade da entidade, bem como a experiência anterior do auditor independente com esta. Exemplos dos principais aspectos a considerar, incluem-se:

- Os termos do trabalho;
  - As características do objeto e os critérios identificados;
  - O processo de trabalho e as possíveis fontes de evidência;
  - O entendimento do auditor independente sobre a entidade e seu ambiente, inclusive os riscos das informações sobre o objeto estarem significativamente incorretas;
  - A identificação dos usuários previstos e suas necessidades, além da avaliação da relevância e dos componentes do risco do trabalho de asseguarção;
  - O pessoal e especialização requeridos, inclusive a natureza e a extensão do envolvimento de especialistas.
13. O planejamento não é uma fase isolada, constituindo um processo contínuo e interativo, desenvolvido ao longo do trabalho, posto que o auditor independente poderá eventualmente ter de alterar a estratégia global e o plano de trabalho, em razão de imprevistos, alterações de condições ou evidências obtidas por meio de procedimentos de obtenção de evidência, e, conseqüentemente, a natureza, a época e a extensão planejadas dos procedimentos restantes.
14. O auditor independente deve planejar e realizar o trabalho com ceticismo profissional, reconhecendo, dessa forma, que poderão existir circunstâncias que façam com que as informações sobre o objeto estejam significativamente incorretas. Essa atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente realiza uma avaliação crítica e questionadora da validade da evidência obtida e fica alerta em relação às evidências que contradizem ou colocam em questão a confiabilidade dos documentos ou das declarações feitas pela parte responsável pelo objeto.
15. O auditor independente deve obter entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho, suficiente para identificar e avaliar os riscos das informações sobre esse objeto estarem significativamente incorretas, e suficiente para definir e executar procedimentos adicionais de obtenção de evidências.
16. A obtenção do entendimento do objeto e das outras circunstâncias do trabalho é parte fundamental do planejamento e da realização de um trabalho de asseguarção. Esse entendimento fornece ao auditor independente um parâmetro para o exercício do seu julgamento profissional ao longo dos trabalhos, por exemplo, quando:
- São consideradas as características do objeto;

- É avaliada a adequação dos critérios;
- São identificados os aspectos em que uma consideração especial pode ser necessária, por exemplo, fatores indicativos de fraude e da necessidade de habilidades especializadas ou do trabalho de um especialista;
- São definidos e continuamente avaliados a adequação de níveis quantitativos de relevância (se for o caso) e os fatores qualitativos desta;
- São desenvolvidas as expectativas a serem utilizadas na aplicação de procedimentos de revisões analíticas;
- São definidos e executados procedimentos adicionais de obtenção de evidências, para reduzir o risco de asseguarção a um nível adequado;
- São avaliadas as evidências, inclusive da razoabilidade das declarações orais e por escrito obtidas da parte responsável pelo objeto.

17. O auditor independente usa seu julgamento profissional para determinar a extensão do entendimento necessário sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho e, ainda, considera se esse entendimento é suficiente para avaliar os riscos de que as informações sobre o objeto possam estar significativamente incorretas. Normalmente o auditor independente tem um entendimento menos profundo que o da parte responsável pelo objeto.

#### **Avaliação da Adequação do Objeto**

18. O auditor independente deve avaliar a adequação do objeto . Um objeto adequado tem as seguintes características:

- (a) É identificável e passível de avaliação ou mensuração uniforme baseada em critérios identificados;
- (b) As informações sobre esse objeto podem ser submetidas aos procedimentos que proporcionem evidência suficiente e que permitam conclusão apropriada, quer se trate de Asseguarção Razoável ou de Asseguarção Limitada.

O auditor independente também deve identificar as características do objeto que são particularmente relevantes para os usuários previstos e que devem, ainda, estar descritas no relatório de asseguarção. Conforme indicado no item 8, o auditor independente não pode aceitar um trabalho de asseguarção a menos que seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indique que o objeto é apropriado. Entretanto, caso o auditor independente, após a aceitação do trabalho, chegue à conclusão de que o objeto não é apropriado, ele deve emitir uma conclusão com ressalvas ou adversa ou deve se abster de apresentar uma conclusão. Em alguns casos, ele avalia se deve retirar-se do trabalho.

#### **Avaliação da Adequação dos Critérios**

19. O auditor independente deve avaliar a adequação dos critérios de avaliação ou de mensuração do objeto. Critérios adequados têm as seguintes características:

- (a) Relevância – critérios relevantes contribuem para a tomada de decisão pelos usuários previstos;

- (b) Integridade – os critérios são suficientemente completos quando os fatores relevantes, que podem influenciar nas conclusões no contexto do trabalho, não foram omitidos. Critérios completos incluem, quando relevante, pontos de referência (benchmarks) para divulgação e apresentação;
- (c) Confiabilidade – critérios confiáveis permitem avaliação ou mensuração razoavelmente uniformes do objeto que inclui, quando relevante, a apresentação e a divulgação, de acordo com a prática de mercado reconhecida em situações similares;
- (d) Neutralidade – critérios neutros contribuem para conclusões sem vícios;
- (e) Entendimento – critérios compreensíveis possibilitam conclusões claras e completas e sem o risco de interpretações significativamente diferentes.

Conforme mencionado no item 8, o auditor independente só deve aceitar o trabalho de asseguuração se o seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indicar que os critérios a serem utilizados são adequados. Após a aceitação do trabalho, no entanto, caso o auditor independente conclua que os critérios não são adequados, ele deve proceder como indicado no item 18.

20. Os critérios, a que se refere o item anterior, podem ser estabelecidos ou desenvolvidos especificamente. Normalmente, os critérios estabelecidos são adequados quando são relevantes para as necessidades dos usuários previstos. Quando existirem critérios estabelecidos para determinado objeto, usuários específicos poderão combinar outros critérios para as suas finalidades específicas. Por exemplo, diferentes parâmetros podem ser utilizados como critérios estabelecidos na avaliação da eficácia dos controles internos. Contudo, usuários específicos podem desenvolver um conjunto de critérios mais detalhado, que atendam às suas necessidades específicas. Nesses casos, o relatório de asseguuração deve:

- (a) Destacar, sempre que relevante para as circunstâncias do trabalho, que os critérios não são baseados em leis ou normas nem foram emitidos por órgãos especializados; e
- (b) Declarar que o relatório destina-se para o uso de usuários específicos e atende aos seus propósitos.

21. Para alguns objetos, é provável que não existam critérios estabelecidos. Nesses casos, os critérios são especificamente desenvolvidos. O auditor independente deve avaliar se os critérios especificamente desenvolvidos gerarão um relatório de asseguuração suscetível de induzir os usuários previstos a erro. O auditor independente deve obter dos usuários previstos ou do contratante confirmação de que os critérios especificamente desenvolvidos são adequados para os propósitos dos usuários previstos. O auditor independente deve considerar como a falta dessa confirmação pode afetar o que deve ser feito para avaliar a adequação dos critérios identificados, e a informação fornecida sobre os critérios no relatório de asseguuração.

### **Relevância e Risco do Trabalho de Asseguuração**

22. O auditor independente deve considerar a relevância e o risco do trabalho de asseguuração no planejamento e execução de seu trabalho.

23. O auditor independente considera a relevância ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências, e ao avaliar se as informações sobre o objeto não contêm imprecisões. A consideração da relevância exige que o auditor independente compreenda e avalie quais fatores poderão influenciar as decisões dos usuários previstos. Por exemplo, quando os critérios identificados permitem diferentes apresentações das informações sobre o objeto, o auditor independente avalia como a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos usuários previstos. A relevância é considerada em termos de fatores quantitativos e qualitativos, tais como a magnitude, a natureza e a extensão do efeito desses fatores sobre a avaliação ou a mensuração do objeto e os interesses dos usuários previstos. A avaliação da relevância e da importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos em um determinado trabalho são assuntos de julgamento do auditor independente.
24. O auditor independente deve reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível aceitável baixo nas circunstâncias do trabalho. Em trabalhos de Asseguarção Razoável, o auditor independente reduz o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, para obter uma segurança razoável que possa servir de base para sua conclusão na forma positiva. O nível de risco do trabalho de asseguarção é maior em um trabalho de Asseguarção Limitada que em um trabalho de Asseguarção Razoável devido à diferença na natureza, época ou extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Entretanto, em um trabalho de Asseguarção Limitada, a combinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências é suficiente, pelo menos, para que o auditor independente possa obter um nível significativo de segurança para dar suporte a uma conclusão na forma negativa. Para ser significativo, o nível de segurança obtido deve transmitir aos usuários previstos um grau de confiança nas informações sobre o objeto claramente relevante.
25. Em geral, o risco do trabalho de asseguarção inclui o risco inerente, o de controle e o de detecção. O grau de consideração que o auditor independente atribui a cada um desses elementos é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular a natureza do objeto e o tipo de trabalho que está sendo realizado: de Asseguarção Razoável ou Limitada.

### **Utilização dos Serviços de Especialista**

26. Quando se recorre ao trabalho de um especialista para a obtenção e avaliação de evidências, o auditor independente e o especialista devem possuir, em conjunto, habilidade e conhecimento adequados em relação ao objeto e aos critérios, para que o auditor independente possa determinar que foram obtidas evidências adequadas e suficientes.
27. O objeto e os critérios de alguns trabalhos de asseguarção podem incluir aspectos que exigem conhecimento e habilidades especializados na obtenção e na avaliação de evidências. Nesses casos, o auditor independente pode usar o trabalho de pessoas de outras áreas profissionais, chamados especialistas, que possuam o conhecimento e as habilidades necessários. A presente NPO não fornece orientação relativamente à utilização dos serviços de um especialista em trabalhos nos quais houver mútua responsabilidade do auditor independente e do especialista.
28. Zelo profissional é uma qualidade exigida de todas as pessoas, inclusive dos especialistas, envolvidas em um trabalho de asseguarção, às quais serão atribuídas diferentes responsabilidades. O nível de competência necessário para a realização desses trabalhos variará de acordo com a natureza de suas responsabilidades. Apesar de não se exigir dos

especialistas a mesma competência ao desempenhar todos os aspectos de um trabalho de asseguuração que um auditor independente possui, este deve assegurar-se que eles disponham de um entendimento suficiente das NPO para que possam relacionar os serviços que lhes foram confiados ao objetivo de asseguuração.

29. O auditor independente deve adotar procedimentos de controle de qualidade que consideram a responsabilidade de cada indivíduo envolvido no trabalho de asseguuração, inclusive os serviços de quaisquer especialistas que não sejam contadores, para assegurar a conformidade com a presente NPO e outras NPO relevantes no contexto das suas responsabilidades.
30. O auditor independente deve envolver-se no trabalho e compreender o serviço para o qual um especialista é utilizado na extensão que lhe permita aceitar a responsabilidade pela conclusão em relação às informações sobre o objeto . O auditor independente avalia até que ponto os serviços de um especialista devem ser utilizados para formar a sua própria conclusão.
31. Do auditor independente não é esperado que possua o mesmo conhecimento especializado e as habilidades do especialista. Deve, no entanto, estar apto e ter conhecimento suficiente para:
  - (a) Definir os objetivos dos serviços atribuídos e como estes estão relacionados ao objetivo do trabalho;
  - (b) Avaliar a razoabilidade das premissas, dos métodos e dos dados-fonte utilizados pelo especialista; e
  - (c) Avaliar a razoabilidade das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.
32. O auditor independente deve obter evidência suficiente e adequada de que o serviço do especialista é apropriado para as finalidades do trabalho de asseguuração. Ao avaliar a suficiência e a adequação das evidências fornecidas pelo especialista, o auditor independente leva em conta:
  - (a) A competência profissional do especialista, inclusive sua experiência e objetividade;
  - (b) A razoabilidade das premissas, métodos e dados-fonte utilizados pelo especialista; e
  - (c) A razoabilidade e a relevância das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.

### **Obtenção de Evidências**

33. O auditor independente deve obter evidências adequadas e suficientes para fundamentar a sua conclusão. A suficiência é a medida da quantidade de evidências, enquanto a adequação mede a sua qualidade, ou seja, sua relevância e confiabilidade. O auditor independente considera a relação entre o custo da obtenção de evidências e a utilidade das informações obtidas. Entretanto, a questão da dificuldade ou do custo envolvido não é, por si só, uma base válida para deixar de realizar um procedimento de obtenção de evidências para o qual não há alternativa. O auditor independente usa o seu julgamento profissional e exerce o seu ceticismo para a avaliação da quantidade e da qualidade das evidências e, portanto, da sua suficiência e adequação, para fundamentar o relatório de asseguuração.

34. Um trabalho de asseguarção raramente envolve a autenticação de documentos, e o auditor independente não está treinado para ser, nem dele se espera que seja, um especialista em tal autenticação. Contudo, o auditor independente considera a confiabilidade da informação utilizadas como evidência, por exemplo, fotocópias, fac-símiles, documentos filmados ou digitalizados ou outros documentos eletrônicos, incluindo, se relevante, a consideração dos controles sobre a sua preparação e manutenção.
35. Evidências suficientes e adequadas para um trabalho de Asseguarção Razoável são obtidas como parte de um processo de trabalho sistemático e repetitivo envolvendo:
- (a) A obtenção de um entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho que, dependendo desse objeto, inclui entender o funcionamento dos controles internos;
  - (b) A avaliação dos riscos de que as informações sobre o objeto possam ser enganosas, considerando o entendimento descrito na letra (a) anterior;
  - (c) A consideração aos riscos avaliados, inclusive o desenvolvimento de respostas globais, e a determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais;
  - (d) A execução de procedimentos adicionais claramente vinculados aos riscos identificados, usando uma combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reprocessamento, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem testes substantivos, inclusive a obtenção de informações corroborativas com fontes independentes da entidade e, dependendo da natureza do objeto, testes da eficácia operacional dos controles; e
  - (e) A avaliação da suficiência e da adequação das evidências.
36. Asseguarção Razoável não proporciona segurança absoluta. Raramente, consegue-se ou, ainda, é vantajoso reduzir o risco do trabalho de asseguarção a zero, por causa de fatores como:
- O uso de testes seletivos;
  - As limitações inerentes dos controles internos;
  - O fato de muitas das evidências disponibilizadas ao auditor independente serem persuasivas em vez de conclusivas;
  - O uso de julgamento na obtenção e na avaliação de evidências, bem como na formação de conclusões, com base nessas evidências;
  - Em alguns casos, as características do objeto.
37. Tanto os trabalhos de Asseguarção Razoável como os de Asseguarção Limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas para a obtenção de evidências adequadas e suficientes, no contexto de um processo de trabalho sistemático e repetitivo, que inclui a obtenção de um entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências adequadas e suficientes, em um trabalho de Asseguarção Limitada, são, no entanto, propositadamente limitadas em relação às de uma Asseguarção Razoável. No caso de alguns objetos, podem existir NPO específicas de orientação sobre os procedimentos para a obtenção de evidências adequadas e suficientes para um trabalho de Asseguarção Limitada. Na falta de uma NPO específica,

esses procedimentos variarão conforme as circunstâncias do trabalho, em particular: o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e de custo. Tanto nos trabalhos de Asseguração Razoável como nos de Asseguração Limitada, se o auditor independente tomar conhecimento de um assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma alteração relevante nas informações sobre o objeto, deve tratá-lo realizando outros procedimentos suficientes que permitam incluí-lo no seu relatório.

#### **Representações da Parte Responsável**

38. O auditor independente deve obter, da parte responsável pelo objeto, representações apropriadas. A obtenção de uma carta de responsabilidade confirmando representações orais reduz a possibilidade de mal-entendidos entre o auditor independente e a parte responsável. Em particular, o auditor independente deve solicitar da parte responsável uma carta de responsabilidade que avalie ou meça o objeto em relação aos critérios identificados, seja ela disponibilizada ou não, como uma asserção aos usuários previstos. A ausência de declarações por escrito normalmente dá origem a uma conclusão com ressalvas ou a uma abstenção de conclusão devido à limitação do alcance do trabalho. O auditor independente também pode incluir uma restrição ao uso do relatório de asseguaração.
39. Ao longo do trabalho de asseguaração, a parte responsável pode fazer representações ao auditor independente, sejam elas espontâneas ou em decorrência de indagações específicas. Sempre que tais representações estejam relacionadas a assuntos relevantes para a avaliação ou a mensuração do objeto, o auditor independente deve:
- (a) Avaliar a sua razoabilidade e consistência em relação a outras evidências obtidas, inclusive outras representações;
  - (b) Considerar se o autor das representações está, em princípio, bem informado sobre esses assuntos;
  - (c) Obter evidências corroborativas no caso de um trabalho de Asseguaração Razoável. O auditor independente também pode buscar essas evidências corroborativas no caso de um trabalho de Asseguaração Limitada.
40. As representações da parte responsável não podem substituir outras evidências que seriam, normalmente, disponibilizadas. A incapacidade para obter evidências adequadas e suficientes em relação a um assunto que tenha, ou possa vir a ter, um efeito relevante sobre a avaliação ou a mensuração do objeto, pois elas deveriam ser disponibilizadas, constitui uma limitação no alcance do trabalho, mesmo no caso de ter sido recebida uma representação da parte responsável sobre o assunto.

#### **Consideração de Eventos Subseqüentes**

41. O auditor independente deve considerar o efeito causado às informações sobre o objeto e ao relatório de asseguaração de eventos ocorridos até a data do relatório de asseguaração. O grau de consideração dado a eventos subseqüentes depende da possibilidade que tais eventos possam afetar as informações sobre o objeto e a adequação da conclusão do auditor independente. Em alguns trabalhos de asseguaração, levar em conta eventos subseqüentes pode não ser importante em razão da natureza do objeto. Por exemplo, quando o trabalho requer uma conclusão sobre a exatidão de um dado estatístico em

determinado momento, os eventos que ocorrem entre esse momento e a data do relatório de asseguarção podem não afetar a conclusão nem exigir a sua divulgação no dado estatístico ou no relatório de asseguarção.

## **Documentação**

42. O auditor independente deve documentar os assuntos significativos que propiciem as evidências para fundamentar o relatório de asseguarção e que comprovem, dessa forma, que o trabalho foi realizado de acordo com a presente Norma.
43. A documentação inclui um registro da análise do auditor independente sobre todas as questões importantes que exijam o exercício de julgamento e respectivas conclusões. A existência de questões complexas de princípio ou julgamento requer que a documentação inclua fatos pertinentes, conhecidos do auditor independente no momento da conclusão.
44. Não é necessário, nem prático, documentar todos os assuntos considerados pelo auditor independente. Ao aplicar o seu julgamento profissional para avaliar a extensão da documentação a ser preparada e mantida como evidência, o auditor independente pode considerar o que é necessário para proporcionar a um outro auditor independente, sem nenhuma experiência prévia do trabalho, um entendimento do trabalho realizado e a base das principais decisões tomadas (excluindo aspectos detalhados do trabalho). Pode acontecer que este outro auditor só compreenda aspectos detalhados do trabalho discutindo-os com o auditor independente que preparou a documentação.

## **Preparação do Relatório de Asseguarção**

45. O auditor independente deve considerar se foram obtidas evidências adequadas e suficientes para fundamentar a conclusão a ser expressa no relatório de asseguarção. Para desenvolver a sua conclusão, o auditor independente considera todas as evidências relevantes obtidas, não importando se aparentemente elas corroboram ou contradizem as informações sobre o objeto.
46. O relatório de asseguarção deve ser feito por escrito e conter uma apresentação clara da conclusão do auditor independente em relação às informações sobre o objeto.
47. A apresentação oral e outras formas de expressão de conclusões podem ser mal-entendidas sem o suporte de um relatório por escrito. Por conseguinte, o relatório não deve ser oral nem apresentado apenas por meio de símbolos sem que uma versão final por escrito esteja disponível. Por exemplo, um símbolo pode conter uma referência (*hiperlink*) a um relatório de asseguarção por escrito na Internet.
48. A presente NPO não exige que os relatórios de trabalhos de asseguarção tenham um formato-padrão. Em vez disso, identifica, no item 49, os elementos básicos que o relatório de asseguarção deve incluir. O auditor independente opta pela “forma curta” ou pela “forma longa”, a fim de facilitar uma comunicação efetiva com os usuários previstos. Os relatórios em “forma curta” costumam incluir apenas os elementos básicos, enquanto a “forma longa” pode descrever em detalhe os termos do trabalho, os critérios utilizados, as constatações em relação a aspectos particulares do trabalho e, em alguns casos, as recomendações, assim como os elementos básicos. Quaisquer constatações e recomendações do auditor independente devem ser claramente separadas da sua conclusão sobre as informações relativas ao objeto, e sua redação deve deixar claro que não existe intenção em afetar a sua conclusão. Este pode utilizar títulos, números de parágrafo,

elementos gráficos, como negrito, e outros mecanismos de melhoria da clareza e da legibilidade do relatório de asseguarção.

### **Conteúdo do Relatório de Asseguarção**

49. O relatório de asseguarção deve incluir os seguintes elementos básicos:

- (a) Um título que indique claramente que se trata de um relatório de asseguarção emitido por auditor independente e que ajude, dessa forma, a identificar a natureza do relatório de asseguarção e a diferenciá-lo de relatórios emitidos por outros profissionais que não estão sujeitos às mesmas exigências éticas aplicáveis ao auditor independente.
- (b) Um destinatário: o nome do destinatário identifica a parte ou as partes a quem o relatório de asseguarção é dirigido. Se for viável, o relatório de asseguarção é endereçado a todos os usuários previstos, mas em alguns casos poderão existir outros usuários previstos.
- (c) Uma identificação do objeto e descrição das informações sobre esse objeto, quando apropriado, o que inclui, por exemplo:
  - A data-base ou o período a que a avaliação ou a mensuração do objeto se refere;
  - Se for o caso, o nome da entidade, ou parte dela, à qual o objeto se refere; e
  - Uma explicação das características do objeto ou das informações sobre esse objeto que os usuários previstos devem tomar conhecimento e como essas características podem influenciar a precisão da avaliação ou da mensuração do objeto em relação aos critérios identificados ou, ainda, o grau de persuasão das evidências disponíveis. Por exemplo:
    - Grau com que as informações do objeto são quantitativa x qualitativa, objetiva x subjetiva ou histórica x prospectiva;
    - Mudanças no objeto ou outras circunstâncias do trabalho que afetam a comparabilidade das informações sobre o objeto de um período para outro.

Quando a conclusão do auditor independente é redigida com base em afirmação da parte responsável, esta é anexada ou reproduzida no relatório de asseguarção ou, então, é feita referência nesse relatório a uma fonte disponibilizada aos usuários previstos que inclua essa afirmação.

- (d) Identificação dos critérios: o relatório de asseguarção deve identificar os critérios pelos quais o objeto foi avaliado ou mensurado, para que os usuários previstos possam entender o fundamento da conclusão do auditor independente. Esse relatório de asseguarção pode incluir os critérios ou referir-se a eles, caso façam parte da declaração elaborada pela parte responsável, disponibilizada aos usuários previstos ou fiquem de alguma forma disponíveis em fonte prontamente acessível. O auditor independente considera se, pelas circunstâncias, será pertinente divulgar:
  - A fonte dos critérios e se eles decorrem ou relacionam-se a leis ou regulamentos ou foram emitidos por órgãos especializados ou reconhecidos, de acordo com um processo correto e transparente, ou seja, se são critérios estabelecidos no contexto do objeto (e, caso contrário, descrever por que são considerados adequados);

- Os métodos de mensuração utilizados sempre que os critérios permitam optar entre vários métodos;
  - Quaisquer interpretações significativas realizadas para a aplicação dos critérios, de acordo com as circunstâncias do trabalho; e
  - Se houve qualquer mudança nos métodos de mensuração utilizados.
- (e) Quando apropriado, apresentar uma descrição de qualquer limitação inerente que seja significativa, associada à avaliação ou à mensuração do objeto com base nos critérios: enquanto, em alguns casos, espera-se que as limitações inerentes sejam perfeitamente entendidas pelos leitores de um relatório de asseguarção, em outros talvez seja apropriado fazer uma referência explícita no relatório de asseguarção. Por exemplo, em um relatório de asseguarção referente à eficácia dos controles internos, pode ser apropriado observar que a avaliação histórica da eficácia não é relevante para períodos futuros, em razão de risco dos controles internos tornarem-se inadequados em virtude de mudança de condições ou de eventual deterioração do grau de cumprimento com políticas ou procedimentos.
- (f) Quando os critérios utilizados para avaliar ou medir o objeto são disponibilizados somente aos usuários previstos específicos ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, deve-se incluir uma declaração restringindo o uso do relatório de asseguarção a esses usuários ou para essa finalidade. Além disso, sempre que esse relatório for destinado apenas a usuários previstos específicos, ou para uma finalidade específica, o auditor independente avalia se deverá fazer constar essa condição nesse relatório, alertando os leitores para o fato de ele ser restrito a usuários específicos ou a uma finalidade específica.
- (g) Uma declaração identificando a parte responsável e descrevendo as responsabilidades desta e do auditor independente: serve para informar aos usuários previstos que a parte responsável assumiu a responsabilidade pelo objeto, no caso de um trabalho de relatório direto, ou pelas informações sobre o objeto, no caso de um trabalho com base em afirmações, e que o papel do auditor independente é expressar uma conclusão independente sobre as informações relativas ao objeto.

Em alguns trabalhos de asseguarção, denominados de relatórios diretos, o auditor independente faz a avaliação ou a mensuração do objeto e divulga aos usuários previstos informações desse objeto. Em outros trabalhos de asseguarção, denominados de relatórios indiretos, a avaliação ou mensuração do objeto é realizada pela própria parte responsável, que dá a informação aos usuários previstos sobre o objeto em forma de afirmações. Nesses outros trabalhos, o auditor independente conclui quanto às afirmações feitas pela parte responsável.

- (h) Uma declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a presente norma. Se houver uma outra norma aplicável, pode ser necessário fazer uma referência direta a ela no relatório de asseguarção.
- (i) Um resumo do trabalho realizado, que ajudará os usuários previstos a compreender a natureza da segurança proporcionada pelo relatório de asseguarção. As normas sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis e de Revisão de Demonstrações Contábeis dão orientações sobre o tipo de resumo adequado.

Quando não existir uma norma específica para orientar sobre os procedimentos de obtenção de evidências para determinado objeto, o resumo pode incluir uma descrição mais detalhada dos trabalhos realizados.

Como em um trabalho de Asseguração Limitada é essencial considerar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências para se entender a segurança dada pela conclusão de forma negativa emitida, o resumo do trabalho realizado:

- (i) É normalmente mais detalhado que em trabalhos de Asseguração Razoável e identifica as limitações em termos da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Pode ser apropriado indicar os procedimentos que não foram realizados mas que ordinariamente seriam realizados caso se tratasse de um trabalho de Asseguração Razoável; e
  - (ii) Afirma que os procedimentos de obtenção de evidências são mais limitados que para trabalhos de Asseguração Razoável, e que, por conseguinte, a segurança é menor do que a de um trabalho de Asseguração Razoável.
- (j) A conclusão do auditor independente: quando as informações sobre o objeto são formadas por vários aspectos, podem ser emitidas conclusões separadas para cada um deles. Apesar de nem todas essas conclusões precisarem estar relacionadas ao mesmo nível de procedimentos de obtenção de evidências, cada uma delas é emitida na forma adequada a um trabalho de Asseguração Razoável ou de Asseguração Limitada.

Sempre que apropriado, a conclusão do auditor independente deve relatar aos usuários previstos o contexto em que ela deve ser lida: ela pode, por exemplo, incluir textos como: “A presente conclusão foi formulada com base em e está sujeita às limitações inerentes, apresentadas neste relatório de asseguração independente”. Tal parágrafo é apropriado, por exemplo, para relatórios que incluam explicação das características particulares do objeto sobre as quais usuários previstos devem estar cientes.

Em trabalhos de Asseguração Razoável, a conclusão deve ser emitida na forma positiva. Exemplo: “Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*” ou: “Em nossa opinião, *a afirmação da parte responsável* de que os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*, é adequada”.

Em trabalhos de Asseguração Limitada, a conclusão deve ser emitida na forma negativa. Exemplo: “Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os controles internos não são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*”, ou “Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que *a afirmação do responsável* de que os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*” não é adequada.

Sempre que o auditor independente emitir uma conclusão com ressalvas, o relatório de asseguração deve conter uma descrição clara de todas as razões (ver os itens 51 a 53).

- (k) A data do relatório de asseguarção informa aos usuários previstos que o auditor independente considerou, ao emitir seu relatório, os efeitos de eventos ocorridos sobre as informações relativas ao objeto até essa data.
  - (l) O nome da firma e do auditor independente responsável técnico, os números de seus respectivos registros profissionais, e o local de emissão do relatório, normalmente a cidade em que fica o escritório do auditor independente responsável pelo trabalho, para informar aos usuários previstos sobre quem é a pessoa e a firma que assume a responsabilidade pelo trabalho.
50. O auditor independente pode ampliar seu relatório de asseguarção para incluir outras informações e explicações, que não tenham por objetivo modificar a sua conclusão. Por exemplo, detalhes sobre suas qualificações e experiência e de outros envolvidos no trabalho, divulgação dos níveis de relevância, constatações relativas a aspectos particulares do trabalho e recomendações. A inclusão ou não dessas informações adicionais depende da sua relevância em relação às necessidades dos usuários previstos. Essas informações adicionais ficam claramente separadas da conclusão do auditor independente, sendo redigidas de tal maneira que não afetem sua conclusão.

#### **Conclusões com Ressalvas, Conclusões Adversas e Abstenção de Conclusão**

51. O auditor independente não deve expressar uma conclusão sem ressalvas quando existirem as seguintes circunstâncias e, em seu julgamento, o efeito da questão for ou puder ser relevante:
- (a) Existe uma limitação no alcance do trabalho do auditor independente, ou seja, as circunstâncias impedem, ou a parte responsável ou o contratante impõem uma restrição que não permite ao auditor independente obter as evidências necessárias para reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível adequado. Nesses casos, o auditor independente deve emitir uma conclusão com ressalvas ou uma abstenção de conclusão;
  - (b) O auditor independente deve emitir uma conclusão com ressalvas, ou adversa, nos casos em que:
    - (i) A conclusão do auditor independente for redigida com base na afirmação da parte responsável, e esta não tenha sido devidamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes; ou
    - (ii) A conclusão do auditor independente for redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios, e as informações relacionadas ao objeto contiverem uma distorção significativa. Nos casos de trabalhos de relatório direto, em que as informações sobre o objeto são apresentadas apenas na conclusão do auditor independente e este conclui se esse objeto está ou não, em todos os seus aspectos relevantes, em conformidade com os critérios, por exemplo: “Em nossa opinião, exceto quanto [descrever a exceção], os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*”. Essa conclusão também seria considerada com ressalvas (ou adversa, como apropriado); ou
  - (c) Se após a aceitação do trabalho, constatar-se que os critérios são inadequados ou que o objeto não é apropriado para um trabalho de asseguarção, o auditor independente deve emitir:

- (i) Uma conclusão com ressalvas ou adversa, sempre que critérios inadequados ou um objeto inapropriado possam confundir os usuários previstos; ou
  - (ii) Uma conclusão com ressalvas ou uma abstenção de conclusão, nos outros casos.
52. O auditor independente deve emitir uma conclusão com ressalvas quando o efeito de um assunto não é tão relevante ou abrangente, a ponto de exigir conclusão adversa ou abstenção de conclusão. A conclusão com ressalvas é emitida em termos de “exceto pelos” efeitos do assunto a que a ressalva está relacionada.
53. Nos casos em que a conclusão sem ressalvas do auditor independente é redigida com base na afirmação da parte responsável, e essa afirmação já descrever adequadamente a distorção significativa existente no objeto, o auditor independente:
- (a) Expressa uma conclusão com ressalvas ou adversa, redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios; ou
  - (b) Quando os termos do trabalho exigem especificamente que a conclusão seja redigida com base na afirmação da parte responsável, expressa uma conclusão sem ressalvas, mas enfatiza a questão, mencionando-a no relatório de asseguarção.

### **Outras Responsabilidades de Informação**

54. O auditor independente deve considerar outras responsabilidades de informação, inclusive a conveniência de comunicar à administração (órgãos de governança) assuntos relevantes de interesse dessa administração, surgidos do trabalho de asseguarção.
55. Na presente norma, “administração” descreve o papel das pessoas encarregadas pela supervisão, controle e a orientação de uma parte responsável. Os administradores costumam ser responsáveis por assegurar que a entidade atinja seus objetivos e pela comunicação às partes interessadas. Se o contratante não for a parte responsável, a comunicação direta com esta ou com a administração pode não ser adequada.
56. Na presente norma, “assuntos relevantes de interesse da administração” são aqueles que surgem do trabalho de asseguarção e que, na opinião do auditor independente, são tão importantes como relevantes para as pessoas responsáveis pela administração. Assuntos relevantes de interesse da administração incluem apenas aqueles que chegaram à atenção do auditor independente durante a realização do trabalho de asseguarção. Se os termos do trabalho não requerem especificamente isso, o auditor independente não precisa elaborar procedimentos com a finalidade específica de identificar assuntos de interesse da administração.

## **PARTE B - ASPECTOS DE INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL APLICÁVEIS A TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO QUE NÃO SEJAM DE AUDITORIA OU REVISÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS HISTÓRICAS**

### **Considerações Gerais**

57. Conforme mencionado no item 4 desta NPO, o auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pelo CFC, e as normas de independência profissional descritas nesta parte B. O Conselho Federal de Contabilidade editou, pela Resolução CFC nº. 1.034/05, a NBC P 1.2, que trata dos diversos aspectos que devem ser observados pelos auditores independentes quando da

realização de trabalhos de auditoria. Nos itens 1.2.1 e 1.2.2 daquela NBC P são tratadas as definições de termos e os conceitos gerais de independência. Assim, os itens 1.2.1 e 1.2.2 antes referidos também devem ser atendidos pelos auditores independentes na realização de trabalhos de asseguarção tratados nesta NPO.

No item 1.2.10 (Prestação de Outros Serviços), e em seus subitens, da mesma NPC P 1.2, estão relatados os parâmetros para determinação de ameaças à independência profissional no caso do auditor independente prestar outros serviços a seus clientes de auditoria. É importante enfatizar que as situações lá relatadas são aplicáveis para prestação de outros serviços pelo auditor para clientes aos quais presta serviços de auditoria das demonstrações contábeis (asseguarção de informações financeiras históricas). Assim, os parâmetros lá relatados não são necessariamente aplicáveis automaticamente a trabalhos de asseguarção descritos nesta NPO.

58. São as seguintes as condições gerais de independência que devem ser observadas quando da realização de trabalhos contemplados nesta NPO:

- I. Em atendimento à NPC P 1, quando forem prestados serviços de auditoria das demonstrações contábeis, os membros da equipe, a firma de auditoria e as firmas de auditoria por rede devem ser independentes da entidade cujas demonstrações forem auditadas. Nas circunstâncias em que, além de serviços de auditoria das demonstrações contábeis, também forem executados trabalhos de asseguarção previstos nesta NPO, prevalecem as regras de independência previstas na NPC P 1.
- II. Quando os trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório não for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe e a firma de auditoria devem ser independentes dessa entidade. Adicionalmente, devem ser consideradas quaisquer ameaças à independência que a firma de auditoria acredita que possam existir em razão dela pertencer a uma rede de firmas de auditoria.
- III. Quando os trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe devem ser independentes dessa entidade e a firma de auditoria não deve ter um interesse financeiro relevante direto ou indireto nessa entidade.

### **Perda de Independência**

59. Determinadas situações caracterizam a perda de independência da firma de auditoria em relação à entidade para a qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção (cliente de asseguarção). Assim sendo, são apresentados alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pelos membros da equipe, pela firma de auditoria e pelas firmas de auditoria por rede.

#### **Interesses Financeiros**

60. Interesses financeiros são a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela empresa de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente ao cliente de asseguarção, suas controladas ou integrantes de um mesmo grupo econômico, dividindo-se em diretos e indiretos.

- Interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários; e<sup>1</sup>
- Interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante um plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa não detém o controle nem exerce influência significativa. A relevância de um interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto do cliente de asseguarção e do patrimônio líquido da pessoa em questão. Um interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.<sup>2</sup>

### **Interesses Financeiros – Membros da Equipe e Membros Imediatos da Família**

61. Se um membro da equipe ou algum membro imediato da família tem um interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, seria criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em um nível aceitável seriam:
- (i) alienação do interesse financeiro direto antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho.
  - (ii) alienação total do interesse financeiro indireto relevante ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho.
  - (iii) afastamento do membro da equipe de trabalho.

### **Interesses Financeiros – Firma de Auditoria**

62. Se a firma de auditoria possuir um interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, seria criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em um nível aceitável seriam:
- (i) alienação do interesse financeiro direto antes da firma de auditoria aceitar o trabalho.
  - (ii) alienação total do interesse financeiro indireto relevante, ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da firma de auditoria aceitar o trabalho.
  - (iii) renúncia do trabalho.

### **Empréstimos**

63. Um empréstimo ou uma garantia de um empréstimo para a firma de auditoria ou para um membro da equipe ou membros imediatos da família feito por um cliente de asseguarção que seja uma instituição financeira ou similar, não criaria uma ameaça à independência:

<sup>1</sup> Definição constante do subitem 1.2.3.2.1 da NBC P 1 do CFC.

<sup>2</sup> Definições constantes do subitem 1.2.3.2.2. da NBC P 1.2 do CFC.

(i) se o empréstimo ou a garantia de um empréstimo for feitos em condições normais de mercado e de prestação de garantias, e (ii) se não forem relevantes para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção .

64. Se o empréstimo ou garantia de um empréstimo forem relevantes para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção, se for possível devem ser adotadas salvaguardas para reduzir a ameaça de interesse próprio para um nível aceitável. Tais salvaguardas poderiam incluir o envolvimento de um outro auditor independente, que não seja da firma de auditoria ou da rede de firmas, para revisar o trabalho de asseguarção realizado.
65. De forma similar, se a firma de auditoria ou um membro da equipe de trabalho obtém um empréstimo ou uma garantia de empréstimo de um cliente de asseguarção, que não seja uma instituição financeira, é criada uma ameaça de interesse próprio à independência tão significativa que não haveria salvaguardas suficientes para reduzi-la a níveis aceitáveis, a não ser que o empréstimo ou a garantia não seja relevante para o cliente de asseguarção, para a firma de auditoria ou para o membro da equipe de asseguarção.

### **Compras de Produtos**

66. A compra de produtos e serviços em um cliente de asseguarção pela firma de auditoria ou por um membro da equipe de trabalho geralmente não cria uma ameaça à independência se for efetuada no curso normal dos negócios e em condições de mercado.

### **Relacionamentos Familiares e Pessoais**

67. Os relacionamentos familiares ou pessoais entre um membro da equipe de um trabalho de asseguarção e um diretor ou executivo do cliente de asseguarção ou certos empregados, dependendo do seu papel, podem criar ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação. Não é possível relatar em detalhes a significância das ameaças que poderiam ser criadas com tais relacionamentos. Essa significância dependerá de vários fatores, incluindo as responsabilidades dessas pessoas sobre os trabalhos de asseguarção, a proximidade da relação e do papel que desempenha o membro da família dentro do cliente. Como salvaguarda, para um nível aceitável de independência, seria o afastamento do membro da equipe de trabalho ou, em casos específicos, a modificação da responsabilidade desse membro dentro da equipe de trabalho de modo que ele não trate de assuntos que estejam sob a responsabilidade de um membro imediato da família.

### **Vínculo Empregatício com Clientes de Asseguarção**

68. Uma firma de auditoria ou um membro da equipe de asseguarção podem ter ameaças à independência, quando um diretor, um executivo ou um empregado do cliente ocupa uma posição que exerça influência direta e importante sobre objeto da asseguarção, tenha sido membro da equipe de asseguarção ou sócio da firma de auditoria. Tais circunstâncias podem criar ameaças de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação, particularmente quando remanescem relações importantes entre a pessoa (diretor, executivo ou empregado) e a firma de auditoria. Igualmente, um membro da equipe de asseguarção pode ter ameaças a sua independência, se sabe ou tem razões para acreditar que poderá vir a trabalhar no cliente de asseguarção.

69. Se um profissional de equipe de asseguarção, sócio ou ex-sócio da firma de auditoria tiver sido contratado pelo cliente de asseguarção a significância da ameaça de interesse de próprio, de familiaridade e de intimidação dependerão dos seguintes fatores:
- (a) a posição que essa pessoa irá ocupar no cliente para o qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção;
  - (b) o grau de relacionamento que essa pessoa terá com a equipe de asseguarção;
  - (c) o período de tempo decorrido desde que essa pessoa foi membro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria;
  - (d) a antiga posição que essa pessoa tinha dentro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria.
70. As salvaguardas necessárias para reduzir as ameaças à independência a um nível aceitável seriam:
- (a) considerar as modificações apropriadas ou necessárias ao plano para a realização do trabalho;
  - (b) designar uma equipe para um próximo trabalho de asseguarção que possua suficiente experiência em relação à pessoa que se transferiu para o cliente de asseguarção;
  - (c) envolver outro profissional para revisar os trabalhos realizados ou assessorar a equipe onde necessário;
  - (d) revisar os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos para o trabalho de asseguarção (vide item 6).

### **Honorários Contingentes**

71. Nos termos previstos no item 3.8 da NBC P 1 - IT 3 - Honorários e no Art.6º do Código de Ética Profissional do Contabilista, ambos do CFC, não pode ser cobrado honorário contingente para trabalhos de asseguarção. Adicionalmente, proibido cobrar honorários contingentes para a realização de outros serviços, no mesmo período de um trabalho de asseguarção, se o resultado desse trabalho de asseguarção proporcionar efeitos no valor dos honorários contingentes.
72. Sem prejuízo da regra geral descrita no parágrafo anterior, trabalhos com honorários contingentes pela firma de auditoria ou outras firmas da mesma rede podem criar ameaças à independência e, assim, os seguintes fatores devem ser considerados quando existirem outros trabalhos em andamento, com honorários contingentes, concomitantes com o trabalho de asseguarção:
- O alcance dos honorários possíveis;
  - O grau de variabilidade;
  - As bases nas quais o honorário foi determinado;
  - Se o êxito ou resultado do trabalho será revisado por um terceiro;
  - O efeito da transação no trabalho de asseguarção.

73. As salvaguardas possíveis para honorários contingentes nessas circunstâncias seriam:
- I. Apresentação para o comitê de auditoria ou conselho de administração ou, na ausência desses, a outras pessoas responsáveis pela governança da entidade, a respeito da extensão e da natureza dos honorários;
  - II. Revisão dos honorários finais por um terceiro independente;
  - III. Políticas de controle de qualidade da firma de auditoria.

#### **Prestação de Outros Serviços**

74. O auditor independente não deve prestar serviços de asseguarção para um cliente onde são prestados outros serviços, se a prestação desses serviços criar uma ameaça à independência do auditor independente. Neste contexto, os princípios de independência que deverão ser respeitados são os seguintes:
- (a) o auditor independente não deve auditar, revisar ou prestar outros serviços de asseguarção em relação ao seu próprio trabalho (ameaça de auto-revisão);
  - (b) o auditor independente não deve exercer funções gerenciais na entidade;
  - (c) o auditor independente não deve promover interesses da entidade (ameaça de defesa de interesses da entidade);
75. Em trabalhos de asseguarção, a independência deve ser sempre avaliada. Na constatação de eventuais ameaças, deve-se avaliar sua importância e sua magnitude em relação ao objeto e se a adoção de salvaguardas pode ser adotada para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Em determinadas circunstâncias o trabalho não deve ser aceito, ou, se aceito, pode ser necessário declinar do trabalho de asseguarção.
76. Quando o objeto de um trabalho de asseguarção não estiver relacionado ao objeto de um trabalho de consultoria, as ameaças à independência podem não ser significantes e possibilitará a prestação do trabalho de asseguarção.
77. Para fins de ilustração, estão descritas, a seguir, situações onde a independência seria afetada:
- A ameaça de auto-revisão seria criada se o auditor independente desenvolvesse e preparasse informações financeiras prospectivas e, subseqüentemente, prestasse um trabalho de asseguarção sobre estas mesmas informações prospectivas.
  - A ameaça de auto-revisão seria criada caso o auditor independente desenhasse e implementasse os sistemas financeiros e contábeis de controle interno de uma entidade e, subseqüentemente, prestasse um trabalho de asseguarção sobre a efetividade desses sistemas de controles internos da entidade.
  - A ameaça de promover interesses na entidade seria criada se o auditor independente promovesse ou representasse a entidade junto a terceiros em negociações ou aquisições de ativo.

**Data de Vigência**

78. A presente NPO aplica-se a trabalhos de asseguarção cujo relatório for datado a partir de 1 de janeiro de 2008, sendo encorajada sua aplicação antecipada.

NPO APROVADA PELA DIRETORIA NACIONAL EM 25 OUTUBRO DE 2007

---

**Francisco Papellás Filho**  
Presidente da Diretoria Nacional

---

**Ana María Elorrieta**  
Diretora de Assuntos Técnicos