

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

**TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO (ASSURANCE) QUE NÃO SEJAM DE
AUDITORIA OU DE REVISÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS HISTÓRICAS**

Índice	Itens
Parte A - Norma de Asseguração	
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 de serviços de especialista	26-32
Obtenção de evidências	33-40
Obtenção de evidências	33-37
Representação 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
Parte B - Aspectos de Independência Profissional Aplicáveis a Trabalhos de Asseguração que não sejam de Auditoria ou Revisão de Informações Financeiras Históricas	
Considerações gerais	57-58
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 asseguarção	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 é estabelecer princípios básicos e procedimentos essenciais, além de fornecer orientação aos auditores independentes, para a realização de trabalhos de asseguarção (também conhecidos pelos profissionais da área como trabalhos de “Assurance”) que não sejam de auditoria ou revisão de informações financeiras históricas, que estão sujeitos a normas específicas.
2. Esta Norma utiliza os termos “trabalho de Asseguarção Razoável” e “trabalho de Asseguarção Limitada” para diferenciar dois tipos de trabalho de asseguarção que o auditor independente pode realizar. O objetivo de trabalho de Asseguarção Razoável é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, para que possa servir de base para que o auditor independente emita sua conclusão na forma positiva. O objetivo de trabalho de Asseguarção Limitada é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitável nas circunstâncias, porém em um nível maior de risco do que em trabalho de Asseguarção Razoável, para dar suporte a 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 Asseguarção Limitada.

Circunstâncias do trabalho incluem os termos do trabalho, inclusive se ele se refere a trabalho de Asseguarção Razoável ou Limitada, as características do objeto, os critérios a utilizar, as necessidades dos usuários previstos, as características relevantes e o ambiente da parte responsável, além de outras questões como eventos, operações, condições e práticas, que podem ter efeito significativo sobre o trabalho.

O tipo de segurança, as circunstâncias em geral, principalmente a natureza do trabalho, é que determinam o grau dos diferentes riscos que o auditor independente deve considerar:

- (a) risco de que o objeto esteja substancialmente errado em razão de riscos inerentes às circunstâncias do trabalho ou de riscos de controles;
- (b) risco de que o auditor independente não detecte erro relevante que possa existir.

Relação com outras normas

3. O auditor independente deve seguir o disposto nesta Norma, além de outras normas pertinentes, conforme aplicável, durante a realização de trabalho de asseguarção, que não se constitua em auditoria nem em revisão limitada de informações financeiras históricas de que tratam as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

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 asseguração, descritas na Parte B desta Norma.

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

Controle de qualidade

6. De acordo com a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade, o auditor independente deve estabelecer procedimentos e critérios relativos à supervisão e ao controle de qualidade, com ênfase no controle interno. Assim, deve implantar formalmente e manter documentados regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade, que garantam a qualidade dos serviços executados.

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

Aceitação e continuação do trabalho

7. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguração 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 asseguração. 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 asseguração serve de comprovação de que existe relacionamento adequado e estabelece a base de entendimento comum da responsabilidade de cada uma das partes. A forma mais adequada para documentar o entendimento da parte responsável é providenciar termo de responsabilidade formal. Na falta desse termo, o auditor independente deve avaliar:
 - (a) se é adequado aceitar o trabalho. Essa aceitação pode ser adequada quando, por exemplo, outras fontes, como legislação ou contrato, indicam a responsabilidade;
 - (b) caso o trabalho seja aceito, essas circunstâncias devem ser divulgadas no relatório de asseguração.
8. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguração se, com base em conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, nada indique ao auditor que não se possa cumprir com as exigências do

Código de Ética ou das normas aplicáveis e, adicionalmente, esse trabalho contiver as seguintes características:

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

Além disso, se a parte contratante (a “contratante”) não for a responsável pelo objeto, o auditor independente deve considerar as 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) trabalho de asseguração se tiver certeza que as pessoas que realizarão o trabalho possuem, em seu conjunto, as competências profissionais necessárias. O auditor independente pode ser solicitado a realizar trabalhos de 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 termos do trabalho

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

essa alteração ocorrer, o auditor independente não deve descartar as evidências obtidas antes da alteração.

Planejamento e execução do trabalho

12. O auditor independente deve planejar o trabalho para que seja executado com eficácia. O planejamento inclui o desenvolvimento de estratégia global para o alcance, a ênfase, a época e a condução do trabalho, além de plano de trabalho, incluindo a abordagem detalhada da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências que serão realizados, além das razões para a sua seleção. Um planejamento adequado ajuda a dedicar atenção apropriada a áreas importantes do trabalho, identificar tempestivamente eventuais problemas e organizar e gerenciar o trabalho de forma adequada, para que seja realizado eficaz e eficientemente. Planejar adequadamente também auxilia o auditor independente a distribuir, de forma apropriada, tarefas entre membros da equipe de trabalho, além de facilitar a orientação, a supervisão e a revisão do trabalho. Adicionalmente, se for o caso, ajuda na coordenação dos trabalhos realizados por outros auditores independentes e especialistas. A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme as circunstâncias, como, por exemplo, o tamanho e a complexidade da entidade, bem como a experiência anterior do auditor independente com esta. Exemplos dos principais aspectos a considerar, incluem-se:
 - (a) termos do trabalho;
 - (b) características do objeto e critérios identificados;
 - (c) processo de trabalho e possíveis fontes de evidência;
 - (d) entendimento do auditor independente sobre a entidade e seu ambiente, inclusive os riscos das informações sobre o objeto estarem significativamente incorretas;
 - (e) identificação dos usuários previstos e suas necessidades, além da avaliação da relevância e dos componentes do risco do trabalho de asseguarção;
 - (f) pessoal e especialização requeridos, inclusive a natureza e a extensão do envolvimento de especialistas.
13. O planejamento não é uma fase isolada, constituindo um processo contínuo e interativo, desenvolvido ao longo do trabalho, posto que o auditor independente pode eventualmente ter de alterar a estratégia global e o plano de trabalho, em razão de imprevistos, alterações de condições ou evidências obtidas por meio de procedimentos de obtenção de evidência, e, conseqüentemente, a natureza, a época e a extensão planejadas dos procedimentos restantes.
14. O auditor independente deve planejar e realizar o trabalho com ceticismo profissional, reconhecendo, dessa forma, que podem existir circunstâncias que façam com que as informações sobre o objeto estejam significativamente incorretas. Essa atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente realiza uma avaliação crítica e questionadora da validade da evidência obtida e fica alerta em relação às evidências que contradizem ou

colocam em questão a confiabilidade dos documentos ou das declarações feitas pela parte responsável pelo objeto.

15. O auditor independente deve obter entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho, suficiente para identificar e avaliar os riscos das informações sobre esse objeto estarem significativamente incorretas, e suficiente para definir e executar procedimentos adicionais de obtenção de evidências.
16. A obtenção do entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho é parte fundamental do planejamento e da realização de trabalho de asseguarção. Esse entendimento fornece ao auditor independente parâmetro para o exercício do seu julgamento profissional ao longo dos trabalhos, por exemplo, quando:
 - (a) são consideradas as características do objeto;
 - (b) é avaliada a adequação dos critérios;
 - (c) são identificados os aspectos em que uma consideração especial pode ser necessária, por exemplo, fatores indicativos de fraude e da necessidade de habilidades especializadas ou do trabalho de especialista;
 - (d) são definidos e continuamente avaliados a adequação de níveis quantitativos de relevância (se for o caso) e os fatores qualitativos desta;
 - (e) são desenvolvidas as expectativas a serem utilizadas na aplicação de procedimentos de revisão analítica;
 - (f) são definidos e executados procedimentos adicionais de obtenção de evidências, para reduzir o risco de asseguarção a um nível adequado;
 - (g) são avaliadas as evidências, inclusive da razoabilidade das declarações orais e 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 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 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 – 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 risco de interpretações significativamente diferentes.

Conforme mencionado no item 8, o auditor independente só deve aceitar trabalho de asseguarção 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 podem combinar outros critérios para suas finalidades específicas. Por exemplo, diferentes parâmetros podem ser utilizados como critérios estabelecidos na avaliação da eficácia dos controles internos. Contudo, usuários específicos podem desenvolver um conjunto de critérios mais detalhado, que atendam às suas necessidades específicas. Nesses casos, o relatório de asseguarção deve:

- (a) destacar, sempre que relevante para as circunstâncias do trabalho, que os critérios não são baseados em leis ou normas nem foram emitidos por órgãos especializados; e
 - (b) declarar que o relatório destina-se para o uso de usuários específicos e atende a seus propósitos.
21. Para alguns objetos, é provável que não existam critérios estabelecidos. Nesses casos, são desenvolvidos critérios específicos. O auditor independente deve avaliar se esses critérios desenvolvidos podem gerar relatório de asseguarção suscetível de induzir os usuários previstos a erro. O auditor independente deve obter dos usuários previstos ou do contratante confirmação de que esses critérios são adequados para os propósitos dos usuários previstos. O auditor independente deve considerar como a falta dessa confirmação pode afetar o que deve ser feito para avaliar a adequação dos critérios identificados, e a informação fornecida sobre os critérios no relatório de asseguarção.

Relevância e risco do trabalho de asseguarção

22. O auditor independente deve considerar a relevância e o risco do trabalho de asseguarção no planejamento e execução de seu trabalho.
23. O auditor independente considera a relevância ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências, e ao avaliar se as informações sobre o objeto não contêm imprecisões. A consideração da relevância exige que o auditor independente compreenda e avalie quais fatores podem influenciar as decisões dos usuários previstos. Por exemplo, quando os critérios identificados permitem diferentes apresentações das informações sobre o objeto, o auditor independente avalia como a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos usuários previstos. A relevância é considerada em termos de fatores quantitativos e qualitativos, tais como a magnitude, a natureza e a extensão do efeito desses fatores sobre a avaliação ou a mensuração do objeto e os interesses dos usuários previstos. A avaliação da relevância e da importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos em determinado trabalho são assuntos de julgamento do auditor independente.
24. O auditor independente deve reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível aceitável baixo nas circunstâncias do trabalho. Em trabalhos de Asseguarção Razoável, o auditor independente reduz o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, para obter segurança razoável que possa servir de base para sua conclusão na forma positiva. O nível de risco do trabalho de asseguarção é maior em trabalho de Asseguarção Limitada que em trabalho de Asseguarção Razoável devido à diferença na natureza, época ou extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Entretanto, em trabalho de Asseguarção Limitada, a combinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências é suficiente, pelo menos, para que o auditor independente possa obter um nível significativo de segurança para dar suporte a conclusão na forma negativa. Para ser significativo, o nível de segurança obtido deve transmitir aos usuários previstos confiança nas informações sobre o objeto claramente relevante.

25. Em geral, o risco do trabalho de asseguarção inclui o risco inerente, o de controle e o de detecção. O grau de consideração que o auditor independente atribui a cada um desses elementos é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular a natureza do objeto e o tipo de trabalho que está sendo realizado: de Asseguarção Razoável ou Limitada.

Utilização de serviços de especialista

26. Quando se recorre ao trabalho de especialista para a obtenção e avaliação de evidências, o auditor independente e o especialista devem possuir, em conjunto, habilidade e conhecimento adequados em relação ao objeto e aos critérios, para que o auditor independente possa determinar que foram obtidas evidências adequadas e suficientes.
27. O objeto e os critérios de alguns trabalhos de asseguarção podem incluir aspectos que exigem conhecimento e habilidades especializados na obtenção e na avaliação de evidências. Nesses casos, o auditor independente pode usar o trabalho de pessoas de outras áreas profissionais, chamados especialistas, que possuam o conhecimento e as habilidades necessários. A presente Norma não fornece orientação relativamente à utilização dos serviços de especialista em trabalhos nos quais houver mútua responsabilidade do auditor independente e do especialista.
28. Zelo profissional é uma qualidade exigida de todas as pessoas, inclusive dos especialistas, envolvidas em trabalho de asseguarção, às quais são atribuídas diferentes responsabilidades. O nível de competência necessário para a realização desses trabalhos varia de acordo com a natureza de suas responsabilidades. Apesar de não se exigir dos especialistas a mesma competência ao desempenhar todos os aspectos de trabalho de asseguarção que o auditor independente possui, este deve assegurar-se que eles disponham de entendimento suficiente das normas aplicáveis para que possam relacionar os serviços que lhes foram confiados ao objetivo de asseguarção.
29. O auditor independente deve adotar procedimentos de controle de qualidade que consideram a responsabilidade de cada indivíduo envolvido no trabalho de asseguarção, inclusive os serviços de quaisquer especialistas que não sejam contadores, para assegurar a conformidade com a presente Norma e outras normas relevantes no contexto das suas responsabilidades.
30. O auditor independente deve envolver-se no trabalho e compreender o serviço para o qual o especialista é utilizado na extensão que lhe permita aceitar a responsabilidade pela conclusão em relação às informações sobre o objeto. O auditor independente avalia até que ponto os serviços de especialista devem ser utilizados para formar a sua própria conclusão.
31. Do auditor independente não é esperado que possua o mesmo conhecimento especializado e as habilidades do especialista. Deve, no entanto, estar apto e ter conhecimento suficiente para:
- (a) definir os objetivos dos serviços atribuídos e como estes estão relacionados ao objetivo do trabalho;

- (b) avaliar a razoabilidade das premissas, dos métodos e dos dados-fonte utilizados pelo especialista; e
 - (c) avaliar a razoabilidade das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.
32. O auditor independente deve obter evidência suficiente e adequada de que o serviço do especialista é apropriado para as finalidades do trabalho de assecuração. 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, base válida para deixar de realizar procedimento de obtenção de evidências para o qual não há alternativa. O auditor independente usa o seu julgamento profissional e exerce o seu ceticismo para a avaliação da quantidade e da qualidade das evidências e, portanto, da sua suficiência e adequação, para fundamentar o relatório de assecuração.
34. O trabalho de assecuração raramente envolve a autenticação de documentos, e o auditor independente não está treinado para ser, nem dele se espera que seja, especialista em tal autenticação. Contudo, o auditor independente considera a confiabilidade da informação utilizadas como evidência, por exemplo, fotocópias, fac-símiles, documentos filmados ou digitalizados ou outros documentos eletrônicos, incluindo, se relevante, a consideração dos controles sobre sua preparação e manutenção.
35. Evidências suficientes e adequadas para o trabalho de Assecuração Razoável são obtidas como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo envolvendo:
- (a) a obtenção de entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho que, dependendo desse objeto, inclui entender o funcionamento dos controles internos;
 - (b) a avaliação dos riscos de que as informações sobre o objeto possam ser enganosas, considerando o entendimento descrito na alínea (a);

- (c) a consideração dos riscos avaliados, inclusive o desenvolvimento de respostas globais, e a determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais;
 - (d) a execução de procedimentos adicionais claramente vinculados aos riscos identificados, usando uma combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reprocessamento, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem testes substantivos, inclusive a obtenção de informações corroborativas com fontes independentes da entidade e, dependendo da natureza do objeto, testes da eficácia operacional dos controles; e
 - (e) a avaliação da suficiência e da adequação das evidências.
36. Asseguração 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:
- (a) uso de testes seletivos;
 - (b) limitações inerentes dos controles internos;
 - (c) fato de muitas das evidências disponibilizadas ao auditor independente serem persuasivas em vez de conclusivas;
 - (d) uso de julgamento na obtenção e na avaliação de evidências, bem como na formação de conclusões, com base nessas evidências;
 - (e) em alguns casos, características do objeto.
37. Tanto os trabalhos de Asseguração Razoável como os de Asseguração Limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas para a obtenção de evidências adequadas e suficientes, no contexto de processo de trabalho sistemático e repetitivo, que inclui a obtenção de entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências adequadas e suficientes, em trabalho de Asseguração Limitada, são, no entanto, propositadamente limitadas em relação às de Asseguração Razoável. No caso de alguns objetos, podem existir normas específicas de orientação sobre os procedimentos para a obtenção de evidências adequadas e suficientes para o trabalho de Asseguração Limitada. Na falta de norma específica, esses procedimentos variam conforme as circunstâncias do trabalho, em particular, o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e de custo. Tanto nos trabalhos de Asseguração Razoável como nos de Asseguração Limitada, se o auditor independente tomar conhecimento de assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma alteração relevante nas informações sobre o objeto, deve tratá-lo realizando outros procedimentos suficientes que permitam incluí-lo no seu relatório.

Representação da parte responsável

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

Consideração de eventos subseqüentes

41. O auditor independente deve considerar o efeito causado às informações sobre o objeto e ao relatório de asseguarção de eventos ocorridos até a data do relatório de asseguarção. 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 asseguarção, 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 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 sua divulgação no dado estatístico ou no relatório de asseguarção.

Documentação

42. O auditor independente deve documentar os assuntos significativos que propiciem 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 registro da análise do auditor independente sobre as questões importantes que exijam o exercício de julgamento e respectivas conclusões. A existência de questões complexas de princípio ou julgamento requer que a documentação inclua fatos pertinentes, conhecidos do auditor independente no momento da conclusão.
44. Não é necessário, nem prático, documentar todos os assuntos considerados pelo auditor independente. Ao aplicar 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 outro auditor independente, sem nenhuma experiência prévia do trabalho, entendimento do trabalho realizado e a base das principais decisões tomadas (excluindo aspectos detalhados do trabalho). Pode acontecer que este outro auditor só compreenda aspectos detalhados do trabalho discutindo-os com o auditor independente que preparou a documentação.

Preparação do relatório de asseguaração

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

Conteúdo do relatório de asseguaração

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

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

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

- (d) Identificação dos critérios: o relatório de asseguaração 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 asseguaração pode incluir critérios ou referir-se a eles, caso façam parte da declaração elaborada pela parte responsável, disponibilizada aos usuários previstos ou fiquem de alguma forma disponíveis em fonte prontamente acessível. O auditor independente considera se, pelas circunstâncias, é pertinente divulgar:
 - (i) a fonte dos critérios e se eles decorrem ou relacionam-se a leis ou regulamentos ou foram emitidos por órgãos especializados ou reconhecidos, de acordo com processo correto e transparente, ou seja, se são critérios

estabelecidos no contexto do objeto (e, caso contrário, descrever por que são considerados adequados);

(ii) os métodos de mensuração utilizados sempre que os critérios permitam optar entre vários métodos;

(iii) quaisquer interpretações significativas realizadas para a aplicação dos critérios, de acordo com as circunstâncias do trabalho; e

(iv) se houve qualquer mudança nos métodos de mensuração utilizados.

(e) Quando apropriado, apresentar descrição de qualquer limitação inerente que seja significativa, associada à avaliação ou à mensuração do objeto com base nos critérios: enquanto, em alguns casos, espera-se que as limitações inerentes sejam perfeitamente entendidas pelos leitores do relatório de asseguarção, em outros talvez seja apropriado fazer referência explícita no relatório de asseguarção. Por exemplo, em um relatório de asseguarção referente à eficácia dos controles internos, pode ser apropriado observar que a avaliação histórica da eficácia não é relevante para períodos futuros, em razão de risco dos controles internos tornarem-se inadequados em virtude de mudança de condições ou de eventual deterioração do grau de cumprimento com políticas ou procedimentos.

(f) Quando os critérios utilizados para avaliar ou medir o objeto são disponibilizados somente aos usuários previstos específicos ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, deve-se incluir declaração restringindo o uso do relatório de asseguarção a esses usuários ou para essa finalidade. Além disso, sempre que esse relatório for destinado apenas a usuários previstos específicos, ou para uma finalidade específica, o auditor independente avalia se deve fazer constar essa condição nesse relatório, alertando os leitores para o fato de ele ser restrito a usuários específicos ou a uma finalidade específica.

(g) Declaração identificando a parte responsável e descrevendo as responsabilidades desta e do auditor independente serve para informar aos usuários previstos que a parte responsável assumiu a responsabilidade pelo objeto, no caso de trabalho de relatório direto, ou pelas informações sobre o objeto, no caso de trabalho com base em afirmações, e que o papel do auditor independente é expressar uma conclusão independente sobre as informações relativas ao objeto.

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

- (h) Declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a presente norma. Se houver outra norma aplicável, pode ser necessário fazer referência direta a ela no relatório de asseguarção.
- (i) Resumo do trabalho realizado, que ajuda 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 norma específica para orientar sobre procedimentos de obtenção de evidências para determinado objeto, o resumo pode incluir descrição mais detalhada dos trabalhos realizados.

Como em trabalho de Asseguarção 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 Asseguarção Razoável e identifica as limitações em termos da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Pode ser apropriado indicar os procedimentos que não foram realizados mas que ordinariamente seriam realizados caso se tratasse de trabalho de Asseguarção Razoável; e
 - (ii) afirma que os procedimentos de obtenção de evidências são mais limitados que para trabalhos de Asseguarção Razoável, e que, por conseguinte, a segurança é menor do que a de trabalho de Asseguarção Razoável.
- (j) Conclusão do auditor independente: quando as informações sobre o objeto são formadas por vários aspectos, podem ser emitidas conclusões separadas para cada um deles. Apesar de nem todas essas conclusões precisarem estar relacionadas ao mesmo nível de procedimentos de obtenção de evidências, cada uma delas é emitida na forma adequada ao trabalho de Asseguarção Razoável ou de Asseguarção 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 asseguarção 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 Asseguarção 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 conclusão com ressalvas, o relatório de asseguarção deve conter 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 conclusão sem ressalvas quando existirem as seguintes circunstâncias e, em seu julgamento, o efeito da questão for ou puder ser relevante:
- (a) existe limitação no alcance do trabalho do auditor independente, ou seja, as circunstâncias impedem, ou a parte responsável ou o contratante impõem restrição que não permite ao auditor independente obter evidências necessárias para reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível adequado. Nesses casos, o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas ou abstenção de conclusão;
 - (b) o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas, ou adversa, nos casos em que:

- (i) a conclusão do auditor independente for redigida com base na afirmação da parte responsável, e esta não tenha sido devidamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes; ou
 - (ii) a conclusão do auditor independente for redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios, e as informações relacionadas ao objeto contiverem distorção significativa. Nos casos de trabalhos de relatório direto, em que as informações sobre o objeto são apresentadas apenas na conclusão do auditor independente e este conclui se esse objeto está ou não, em todos os seus aspectos relevantes, em conformidade com os critérios, por exemplo: “Em nossa opinião, exceto quanto [*descrever a exceção*], os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*”. Essa conclusão também seria considerada com ressalvas (ou adversa, como apropriado); ou
- (c) se após a aceitação do trabalho, constatar-se que os critérios são inadequados ou que o objeto não é apropriado para trabalho de asseguarção, o auditor independente deve emitir:
- (i) a conclusão com ressalvas ou adversa, sempre que critérios inadequados ou objeto inapropriado possam confundir os usuários previstos; ou
 - (ii) a conclusão com ressalvas ou a abstenção de conclusão, nos outros casos.
52. O auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas quando o efeito de assunto não é tão relevante ou abrangente, a ponto de exigir conclusão adversa ou abstenção de conclusão. A conclusão com ressalvas é emitida em termos de “exceto pelos” efeitos do assunto a que a ressalva está relacionada.
53. Nos casos em que a conclusão sem ressalvas do auditor independente é redigida com base na afirmação da parte responsável, e essa afirmação já descrever adequadamente a distorção significativa existente no objeto, o auditor independente:
- (a) expressa a conclusão com ressalvas ou adversa, redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios; ou
 - (b) quando os termos do trabalho exigem especificamente que a conclusão seja redigida com base na afirmação da parte responsável, expressa a conclusão sem ressalvas, mas enfatiza a questão, mencionando-a no relatório de asseguarção.

Outras responsabilidades de informação

54. O auditor independente deve considerar outras responsabilidades de informação, inclusive a conveniência de comunicar à administração (órgãos de governança) assuntos relevantes de interesse dessa administração, surgidos do trabalho de asseguarção.
55. Na presente norma, “administração” descreve o papel das pessoas encarregadas pela supervisão, controle e orientação da parte responsável. Os administradores

costumam ser responsáveis por assegurar que a entidade atinja seus objetivos e pela comunicação às partes interessadas. Se o contratante não for a parte responsável, a comunicação direta com esta ou com a administração pode não ser adequada.

56. Na presente norma, “assuntos relevantes de interesse da administração” são aqueles que surgem do trabalho de asseguarção e que, na opinião do auditor independente, são tão importantes como relevantes para as pessoas responsáveis pela administração. Assuntos relevantes de interesse da administração incluem apenas aqueles que chegaram à atenção do auditor independente durante a realização do trabalho de asseguarção. Se os termos do trabalho não requerem especificamente isso, o auditor independente não precisa elaborar procedimentos com a finalidade específica de identificar assuntos de interesse da administração.

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

Considerações gerais

57. Conforme mencionado no item 4 desta Norma, o auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96. A NBC P 1.2 - Independência, aprovada pela Resolução CFC nº 1.034/05, estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria. Nos itens 1.2.1 e 1.2.2 da NBC P 1.2 são tratadas as definições de termos e os conceitos gerais de independência que devem ser atendidos pelos auditores independentes na realização de trabalhos de asseguarção tratados nesta Norma.

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

58. São as seguintes as condições gerais de independência que devem ser observadas quando da realização de trabalhos contemplados nesta Norma:
- (a) Em atendimento à NPC P 1.2, quando forem prestados serviços de auditoria das demonstrações contábeis, os membros da equipe, a firma de auditoria e as firmas de auditoria por rede devem ser independentes da entidade cujas demonstrações forem auditadas. Nas circunstâncias em que, além de serviços de auditoria das demonstrações contábeis, também forem executados trabalhos de asseguarção previstos nesta Norma, prevalecem as regras de independência previstas na NPC P 1.2.

- (b) Quando trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório não for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe e a firma de auditoria devem ser independentes dessa entidade. Adicionalmente, devem ser consideradas quaisquer ameaças à independência que a firma de auditoria acredita que possam existir em razão dela pertencer a uma rede de firmas de auditoria.
- (c) Quando trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe devem ser independentes dessa entidade e a firma de auditoria não deve ter interesse financeiro relevante direto ou indireto nessa entidade.

Perda de independência

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

Interesses financeiros

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

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

Interesses financeiros – Membros da equipe e membros imediatos da família

61. Se um membro da equipe ou algum membro imediato da família tem interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, é criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em nível aceitável seriam:

- (a) alienação do interesse financeiro direto antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho;
- (b) alienação total do interesse financeiro indireto relevante ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho;
- (c) afastamento do membro da equipe de trabalho.

Interesses financeiros – Firma de auditoria

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

Empréstimo

63. Empréstimo ou garantia de empréstimo para firma de auditoria ou para membro da equipe ou membros imediatos da família feito por cliente de asseguarção que seja instituição financeira ou similar, não cria ameaça à independência: (i) se o empréstimo ou a garantia do empréstimo for feito em condições normais de mercado e de prestação de garantias, e (ii) se não for relevante para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção.
64. Se o empréstimo ou garantia de empréstimo for relevante para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção, se for possível devem ser adotadas salvaguardas para reduzir a ameaça de interesse próprio para um nível aceitável. Tais salvaguardas poderiam incluir o envolvimento de outro auditor independente, que não seja da firma de auditoria ou da rede de firmas, para revisar o trabalho de asseguarção realizado.
65. De forma similar, se a firma de auditoria ou membro da equipe de trabalho obtém empréstimo ou garantia de empréstimo de cliente de asseguarção, que não seja instituição financeira, é criada uma ameaça de interesse próprio à independência tão significativa que não haveria salvaguardas suficientes para reduzi-la a níveis aceitáveis, a não ser que o empréstimo ou a garantia não seja relevante para o cliente de asseguarção, para a firma de auditoria ou para o membro da equipe de asseguarção.

Compras de produtos

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

Relacionamentos familiares e pessoais

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

Vínculo empregatício com clientes de asseguarção

68. A firma de auditoria ou um membro da equipe de asseguarção podem ter ameaças à independência, quando o diretor, o executivo ou o empregado do cliente ocupa posição que exerça influência direta e importante sobre o objeto da asseguarção, tenha sido membro da equipe de asseguarção ou sócio da firma de auditoria. Tais circunstâncias podem criar ameaças de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação, particularmente quando remanescem relações importantes entre a pessoa (diretor, executivo ou empregado) e a firma de auditoria. Igualmente, o membro da equipe de asseguarção pode ter ameaças a sua independência, se sabe ou tem razões para acreditar que pode vir a trabalhar no cliente de asseguarção.
69. Se o profissional de equipe de asseguarção, sócio ou ex-sócio da firma de auditoria tiver sido contratado pelo cliente de asseguarção, a significância da ameaça de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação dependem dos seguintes fatores:
- (a) a posição que essa pessoa irá ocupar no cliente para o qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção;
 - (b) o grau de relacionamento que essa pessoa terá com a equipe de asseguarção;
 - (c) o período de tempo decorrido desde que essa pessoa foi membro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria;
 - (d) a antiga posição que essa pessoa tinha dentro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria.

70. As salvaguardas necessárias para reduzir as ameaças à independência a um nível aceitável seriam:
- (a) considerar as modificações apropriadas ou necessárias ao plano para a realização do trabalho;
 - (b) designar equipe para o próximo trabalho de asseguarção que possua suficiente experiência em relação à pessoa que se transferiu para o cliente de asseguarção;
 - (c) envolver outro profissional para revisar os trabalhos realizados ou assessorar a equipe onde necessário;
 - (d) revisar os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos para o trabalho de asseguarção (vide item 6).

Honorários contingentes

71. Nos termos previstos no item 3.8 da NBC P 1 - IT 3 - Honorários e no art. 6º do Código de Ética Profissional do Contabilista, ambos do CFC, não pode ser cobrado honorário contingente para trabalhos de asseguarção. Adicionalmente, é proibido cobrar honorários contingentes para a realização de outros serviços, no mesmo período de trabalho de asseguarção, se o resultado desse trabalho de asseguarção proporcionar efeitos no valor dos honorários contingentes.
72. Sem prejuízo da regra geral descrita no item anterior, trabalhos com honorários contingentes pela firma de auditoria ou outras firmas da mesma rede podem criar ameaças à independência e, assim, os seguintes fatores devem ser considerados quando existirem outros trabalhos em andamento, com honorários contingentes, concomitantes com o trabalho de asseguarção:
- (a) alcance dos honorários possíveis;
 - (b) grau de variabilidade;
 - (c) bases nas quais o honorário foi determinado;
 - (d) se o êxito ou resultado do trabalho será revisado por terceiro;
 - (e) efeito da transação no trabalho de asseguarção.
73. As salvaguardas possíveis para honorários contingentes nessas circunstâncias seriam:
- (a) apresentação para o comitê de auditoria ou conselho de administração ou, na ausência desses, a outras pessoas responsáveis pela governança da entidade, a respeito da extensão e da natureza dos honorários;
 - (b) revisão dos honorários finais por terceiro independente;
 - (c) políticas de controle de qualidade da firma de auditoria.

Prestação de outros serviços

74. O auditor independente não deve prestar serviços de asseguração para 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 devem ser respeitados são os seguintes:
- (a) o auditor independente não deve auditar, revisar ou prestar outros serviços de asseguração 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 asseguração, 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 asseguração.
76. Quando o objeto de trabalho de asseguração não estiver relacionado ao objeto de trabalho de consultoria, as ameaças à independência podem não ser significantes e possibilita a prestação do trabalho de asseguração.
77. Para fins de ilustração, estão descritas, a seguir, situações onde a independência seria afetada:
- (a) A ameaça de auto-revisão seria criada se o auditor independente desenvolvesse e preparasse informações financeiras prospectivas e, subsequente, prestasse trabalho de asseguração sobre estas mesmas informações prospectivas.
 - (b) A ameaça de auto-revisão seria criada caso o auditor independente desenhasse e implementasse sistemas financeiros e contábeis de controle interno da entidade e, subsequente, prestasse trabalho de asseguração sobre a efetividade desses sistemas de controles internos da entidade.
 - (c) A ameaça de promover interesses na entidade seria criada se o auditor independente promovesse ou representasse a entidade junto a terceiros em negociações ou aquisições de ativo.

Data de vigência

78. A presente norma aplica-se a trabalhos de asseguração cujo relatório for datado a partir de 1º de janeiro de 2009, sendo encorajada sua aplicação antecipada.