

# Código de Ética do Contador

## **PREFÁCIO**

Este Código de Ética foi desenvolvido com base no Código de Ética da Federação Internacional de Contadores – IFAC. A missão da IFAC é, conforme especificado em sua constituição, servir ao interesse público, continuar a fortalecer a classe contábil no mundo inteiro e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes mediante o estabelecimento e a promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, a promoção da convergência internacional dessas normas e a defesa do interesse público, tendo em vista a relevância da especialização da classe. Dando andamento a essa missão, a IFAC estabeleceu o Comitê de Normas Éticas para desenvolver e emitir, sob sua própria autoridade, normas éticas de alta qualidade e outros pronunciamentos para contadores a serem usados no mundo inteiro.

Este Código de Ética estabelece requisitos éticos para contadores. O Código de Ética do CFC estabelece no mínimo as normas do Código de Ética do IFAC. Entretanto, se uma firma ou contador é proibido de cumprir certas partes deste Código por lei ou regulamento, o contador deve cumprir todas as outras partes deste Código.

## **PARTE A—APLICAÇÃO GERAL DO CÓDIGO**

Seção 100 Introdução e princípios fundamentais

Seção 110 Integridade

Seção 120 Objetividade

Seção 130 Competência profissional e devido zelo

Seção 140 Confidencialidade

Seção 150 Comportamento profissional

## **SEÇÃO 100**

### **Introdução e princípios fundamentais**

- 100.1 Uma marca característica da profissão contábil é a aceitação da responsabilidade de agir no interesse do público. Portanto, a responsabilidade de um contador não é exclusivamente satisfazer as necessidades de um cliente ou empregador individual. Ao agir no interesse do público, um contador deve observar e cumprir este Código. Se um contador é proibido de cumprir certas partes deste Código por lei ou regulamento, ele deve cumprir todas as demais partes deste Código.
- 100.2 Este Código contém três partes. A Parte A estabelece os princípios fundamentais da ética profissional para contadores e fornece uma estrutura conceitual (“Conceitos”) que os contadores devem aplicar para:
- (a) identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
  - (b) avaliar a importância das ameaças identificadas; e
  - (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. As salvaguardas são necessárias quando o contador avalia que as ameaças não estão em um nível em que um terceiro com experiência, conhecimento e

bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o contador naquele momento, que o cumprimento dos princípios fundamentais não está comprometido.

O contador deve usar julgamento profissional ao aplicar essa estrutura conceitual.

- 100.3 As Partes B e C descrevem como essa estrutura conceitual se aplica em determinadas situações específicas. Elas fornecem exemplos de salvaguardas que podem ser adequadas para tratar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Além disso, descrevem situações em que não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças e, conseqüentemente, a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças deve ser evitado. A Parte B aplica-se a contadores externos e a Parte C aos contadores internos, conforme definições do presente código. Os contadores externos também podem achar a Parte C relevante para suas circunstâncias específicas.
- 100.4 O uso da palavra “deve” neste Código impõe uma exigência ao contador ou à firma de cumprir as disposições específicas em que “deve” foi usado. O cumprimento é exigido a menos que haja uma exceção permitida pelo Código.

#### *Princípios fundamentais*

- 100.5 O contador deve cumprir os seguintes princípios fundamentais:
- (a) Integridade – ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais.
  - (b) Objetividade – não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio.
  - (c) Competência profissional e devido zelo – manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível necessário para assegurar que o cliente ou empregador receba serviços profissionais competentes com base em acontecimentos atuais referentes à prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.
  - (d) Sigilo Profissional – respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal ilícita pelo contador ou por terceiros.
  - (e) Comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

Todos esses princípios fundamentais são discutidos mais detalhadamente nas Seções 110 a 150.

#### *Abordagem da Estrutura Conceitual*

- 100.6 As circunstâncias em que os contadores trabalham podem criar ameaças específicas ao cumprimento dos princípios fundamentais. É impossível definir todas as situações que criam ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e especificar as medidas adequadas. Além disso, a natureza dos trabalhos e das designações de trabalho pode variar e, conseqüentemente, diferentes ameaças podem ser criadas, o que requer a aplicação de diferentes salvaguardas. Portanto, este Código estabelece uma estrutura conceitual que requer que o contador identifique, avalie e trate as ameaças ao cumprimento dos princípios

fundamentais. A abordagem da estrutura conceitual auxilia os contadores no cumprimento das exigências éticas deste Código e da responsabilidade de agir no interesse do público. Ela comporta muitas variações em circunstâncias que criam ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e pode evitar que um contador conclua que uma situação é permitida se não for especificamente proibida.

- 100.7 Quando um contador identifica ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e, com base em uma avaliação dessas ameaças, conclui que elas não estão em um nível aceitável, o contador deve avaliar se as salvaguardas apropriadas estão disponíveis e podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Ao fazer essa determinação, o contador deve efetuar julgamento profissional e levar em consideração se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o contador naquele momento, que as ameaças seriam eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação das salvaguardas, de modo que o cumprimento dos princípios fundamentais não esteja comprometido.
- 100.8 O contador deve avaliar quaisquer ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais quando ele sabe ou suspeita da existência de circunstâncias ou relações que podem comprometer o cumprimento dos princípios fundamentais.
- 100.9 O contador deve levar em consideração os fatores qualitativos bem como os quantitativos ao avaliar a importância de uma ameaça. Ao aplicar a estrutura conceitual, o contador pode encontrar situações em que as ameaças não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável, seja porque a ameaça é por demais importante, seja porque as salvaguardas adequadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas. Nessas situações, o contador deve declinar ou descontinuar o serviço profissional específico envolvido, ou, se necessário, renunciar ao trabalho (no caso de contador externo) ou desligar-se da organização empregadora (no caso de contador interno).
- 100.10 O contador pode involuntariamente violar uma disposição deste Código. Dependendo da natureza e importância do assunto, pode-se considerar que essa violação involuntária não compromete o cumprimento aos princípios fundamentais desde que, uma vez descoberta a violação, ela seja prontamente corrigida e sejam aplicadas as salvaguardas necessárias.
- 100.11 Quando o contador encontra circunstâncias não usuais nas quais a aplicação de um requisito específico do Código resultaria em um resultado desproporcional ou um resultado que pode não ser do interesse do público, recomenda-se que o contador consulte o órgão profissional ou o órgão regulador competente.

#### *Ameaças e salvaguardas*

- 100.12 Ameaças podem ser criadas por uma ampla gama de relações e circunstâncias. Quando um relacionamento ou circunstância cria uma ameaça, essa ameaça pode comprometer, ou pode ser vista como se compromettesse, o cumprimento dos princípios fundamentais por um contador. Uma circunstância ou relacionamento podem criar mais de uma ameaça, e uma ameaça pode afetar o cumprimento de mais de um princípio fundamental. As ameaças se enquadram em uma ou mais de uma das categorias a seguir:
- (a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que um interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do contador;

- (b) ameaça de auto-revisão é a ameaça de que um contador não avaliará apropriadamente os resultados de um julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa da firma dele ou organização empregadora, nos quais o contador confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;
- (c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que um contador promoverá ou defenderá a posição de seu cliente ou empregador a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;
- (d) ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido a um relacionamento longo ou próximo com o cliente ou empregador, o contador tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento; e
- (e) ameaça de intimidação é a ameaça de que um contador será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o contador.

As Partes B e C deste Código explicam como essas categorias de ameaças podem ser criadas por contadores externos e contadores internos, respectivamente. Os contadores externos também podem achar a Parte C relevante para suas circunstâncias específicas.

100.13 Salvaguardas são ações ou outras medidas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e se enquadram em duas categorias amplas:

- (a) salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento; e
- (b) salvaguardas no ambiente de trabalho.

100.14 As salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento incluem:

- requisitos educacionais, de treinamento e de experiência para ingressar na profissão;
- requisitos de desenvolvimento profissional contínuo;
- regulamentos de governança corporativa;
- normas profissionais;
- monitoramento profissional ou regulatório e procedimentos disciplinares;
- revisão externa por um terceiro, legalmente autorizado, dos relatórios, de documentos, das comunicações ou das informações produzidas pelo contador.

100.15 As Partes B e C deste Código discutem as salvaguardas no ambiente de trabalho para contadores externos e para contadores internos, respectivamente.

100.16 Determinadas salvaguardas podem aumentar a probabilidade de identificar ou evitar comportamento antiético. Essas salvaguardas, que podem ser criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento ou por uma organização empregadora, incluem:

- sistemas de reclamações eficazes e bem divulgados monitorados pela organização empregadora, pela classe ou por um órgão regulador, que permitem que colegas, empregadores e membros da sociedade chamem atenção para comportamentos não profissionais ou antiéticos;
- obrigação explicitamente declarada de comunicar violações de exigências éticas.

### *Solução de conflitos éticos*

100.17 O contador pode ter que resolver um conflito ao cumprir os princípios fundamentais.

100.18 Ao iniciar uma solução formal ou informal de conflito, os seguintes fatores, individualmente ou conjuntamente com outros fatores, podem ser relevantes para o processo de resolução:

- (a) fatos relevantes;
- (b) assuntos éticos envolvidos;
- (c) princípios fundamentais relacionados com o assunto em questão;
- (d) procedimentos internos estabelecidos; e
- (e) cursos de ação alternativos.

Tendo considerado os fatores pertinentes, o contador deve avaliar o curso de ação apropriado, ponderando as consequências de cada curso de ação possível. Se o assunto permanece não resolvido, o contador pode querer consultar outras pessoas apropriadas dentro da firma ou da organização empregadora para ajudar a chegar a uma solução.

100.19 Quando um assunto envolve um conflito com uma organização, ou dentro dela, o contador deve avaliar se devem ser consultados os responsáveis pela governança da organização, como o Conselho de Administração ou o Comitê de Auditoria.

100.20 Pode ser interessante para o contador documentar a essência do assunto, os detalhes de quaisquer discussões mantidas e as decisões tomadas em relação a esse assunto.

100.21 Se um conflito significativo não pode ser resolvido, o contador pode considerar obter assessoria profissional do órgão profissional competente ou de consultores jurídicos. O contador pode geralmente obter orientação sobre assuntos éticos sem violar o princípio fundamental de sigilo profissional se o assunto é discutido com o Conselho Federal ou Regional de Contabilidade de forma anônima ou com um consultor jurídico sob a proteção de sigilo legal. Os casos em que o contador pode considerar obter assessoria jurídica variam. Por exemplo, o contador pode ter identificado uma fraude, cuja comunicação pode violar a responsabilidade do contador de respeitar o sigilo profissional. O contador pode considerar obter assessoria jurídica nesse caso para avaliar se há uma exigência de comunicação.

100.22 Se, depois de esgotar as possibilidades relevantes, o conflito ético permanece não resolvido, o contador, quando possível, recusar-se-á em continuar associado com o assunto que cria o conflito. O contador deve avaliar se, nas circunstâncias, é apropriado retirar-se da equipe de trabalho, da designação específica ou renunciar ao trabalho, à firma ou à organização empregadora.

## **SEÇÃO 110**

### **Integridade**

110.1 O princípio de integridade impõe a todos os contadores a obrigação de serem diretos e honestos em todos os relacionamentos profissionais e comerciais. Integridade implica, também, negociação justa e veracidade.

110.2 O contador não deve conscientemente estar associado a relatórios, documentos, comunicações ou outras informações nas quais ele acredita que as informações:

- (a) contêm uma declaração materialmente falsa ou enganosa;
- (b) contêm declarações ou informações fornecidas de maneira leviana; ou

- (c) omitem ou ocultam informações que devem ser incluídas em casos em que essa omissão ou ocultação seria enganosa.

Quando o contador toma ciência de que esteve associado com essas informações, ele deve tomar providências para desassociar-se dessas informações.

- 110.3 O contador não será considerado como tendo violado o item 110.2 se ele fornecer um relatório modificado com relação ao assunto contido no item 110.2.

## **SEÇÃO 120**

### **Objetividade**

- 120.1 O princípio da objetividade impõe a todos os contadores a obrigação de não comprometer seu julgamento profissional ou do negócio em decorrência de comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros.
- 120.2 O contador pode ser exposto a situações que podem prejudicar a objetividade. É impraticável definir e avaliar todas essas situações. O contador não deve prestar um serviço profissional se uma circunstância ou relacionamento distorcem ou influenciam o seu julgamento profissional com relação a esse serviço.

## **SEÇÃO 130**

### **Competência e zelo profissionais**

- 130.1 O princípio da competência e zelo profissionais impõe a todos os contadores as seguintes obrigações:
- (a) manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível necessário para que clientes ou empregadores recebam serviço profissional adequado;
  - (b) agir diligentemente de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis na prestação de serviços profissionais.
- 130.2 O serviço profissional adequado requer o exercício de julgamento fundamentado ao aplicar o conhecimento e a habilidade profissionais na prestação desse serviço. A competência profissional pode ser dividida em duas fases distintas:
- (a) atingir a competência profissional; e
  - (b) manter a competência profissional.
- 130.3 A manutenção da competência profissional adequada requer a consciência permanente e o entendimento dos desenvolvimentos técnicos, profissionais e de negócio pertinentes. Os desenvolvimentos técnicos contínuos permitem que o contador desenvolva e mantenha a capacitação para um desempenho adequado no ambiente profissional.
- 130.4 Diligência abrange a responsabilidade de agir de forma cuidadosa, exaustiva e tempestiva, de acordo com a tarefa requisitada.
- 130.5 O contador deve tomar as providências razoáveis para assegurar que os que estão trabalhando sob sua autoridade tenham treinamento e supervisão apropriados.

130.6 Quando apropriado, o contador deve informar os clientes, empregadores ou outros usuários de seus serviços profissionais sobre as limitações inerentes dos serviços.

## **SEÇÃO 140**

### **Sigilo profissional**

- 140.1 O princípio do sigilo profissional impõe a todos os contadores a obrigação de abster-se de:
- (a) divulgar fora da firma ou da organização empregadora informações sigilosas obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais, sem estar previa e especificamente autorizado pelo cliente, por escrito, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de divulgação; e
  - (b) usar, para si ou para outrem, informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais para obtenção de vantagem pessoal ilícita.
- 140.2 O contador deve manter o sigilo, inclusive no ambiente social, permanecendo alerta à possibilidade de divulgação inadvertida das informações sigilosas de seus clientes, especialmente a um colega de trabalho próximo ou a um familiar próximo ou imediato.
- 140.3 O contador deve manter o sigilo das informações divulgadas por um cliente potencial ou empregador.
- 140.4 O contador deve manter o sigilo das informações dentro da firma ou organização empregadora.
- 140.5 O contador deve tomar as providências razoáveis para assegurar que o pessoal da sua equipe de trabalho, assim como, as pessoas das quais são obtidas assessoria e assistência, também respeitem o dever de sigilo do contador.
- 140.6 A necessidade de cumprir o princípio de sigilo profissional permanece mesmo após o término das relações entre o contador e seu cliente ou empregador. Quando o contador muda de emprego ou obtém um novo cliente, ele pode usar sua experiência anterior. Contudo, ele não deve usar ou divulgar nenhuma informação confidencial obtida ou recebida em decorrência de relacionamento profissional ou comercial.
- 140.7 A seguir, são apresentadas circunstâncias nas quais os contadores são ou podem ser solicitados a divulgar informações confidenciais ou nas quais essa divulgação pode ser apropriada:
- (a) a divulgação é permitida por lei e autorizada pelo cliente ou empregador, por escrito;
  - (b) a divulgação é exigida por lei.
  - (c) há um dever ou direito profissional de divulgação, quando não proibido por lei.
- 140.8 Ao decidir sobre a divulgação de informações sigilosas, os fatores pertinentes a serem considerados incluem:
- (a) se os interesses de terceiros, incluindo partes cujos interesses podem ser afetados, podem ser prejudicados se o cliente ou empregador consentir com a divulgação das informações pelo contador;
  - (b) se todas as informações relevantes são conhecidas e comprovadas, na medida praticável. Quando a situação envolve fatos não comprovados, informações

- incompletas ou conclusões não comprovadas, deve ser usado o julgamento profissional para avaliar o tipo de divulgação que deve ser feita, caso seja feita;
- (c) o tipo de comunicação que é esperado e para quem é dirigida; e
  - (d) se as partes para quem a comunicação é dirigida são as pessoas apropriadas para recebê-la.

## **SEÇÃO 150**

### **Comportamento profissional**

- 150.1 O princípio do comportamento profissional impõe a todos os contadores a obrigação de cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que o contador sabe ou deveria saber pode desacreditar a profissão. Isso inclui ações que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o contador naquele momento, que poderiam afetar adversamente a boa reputação da profissão.
- 150.2 Na divulgação comercial das pessoas e na promoção do seu trabalho, os contadores não devem desprestigiar a profissão. Os contadores devem ser honestos e verdadeiros e:
- (a) não fazer declarações exageradas sobre: os serviços que podem oferecer, as qualificações que têm ou a experiência que obtiveram; ou
  - (b) não fazer referências depreciativas ou comparações infundadas com o trabalho de outros contadores.

## **PARTE B—CONTADORES QUE PRESTAM SERVIÇOS (CONTADORES EXTERNOS)**

Seção 200 Introdução

Seção 210 Nomeação de profissionais

Seção 220 Conflitos de interesse

Seção 230 Segundas opiniões

Seção 240 Honorários e outros tipos de remuneração

Seção 250 Divulgação comercial de serviços profissionais

Seção 260 Presentes e hospitalidade

Seção 270 Custódia de ativos de clientes

Seção 280 Objetividade – Todos os serviços

Seção 290 Independência – Trabalhos de auditoria e revisão

Seção 291 Independência – Outros trabalhos de assegução

## **SEÇÃO 200**

### **Introdução**

- 200.1 Essa parte do Código descreve como a estrutura conceitual contida na Parte A se aplica a determinadas situações para contadores externos. Essa parte não descreve todas as circunstâncias e relacionamentos que podem ser encontradas por um contador externo que criam ou podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Portanto, o contador externo é incentivado a permanecer alerta a essas circunstâncias e relacionamentos.

200.2 O contador externo não deve conscientemente envolver-se em qualquer negócio, ocupação ou atividade que prejudique ou possa prejudicar a integridade, objetividade ou boa reputação da profissão sendo conseqüentemente incompatível com os princípios fundamentais.

#### *Ameaças e salvaguardas*

200.3 O cumprimento dos princípios fundamentais pode potencialmente ser ameaçado por uma ampla gama de circunstâncias e relacionamentos. A natureza e importância das ameaças podem variar dependendo de se o serviço é prestado a um cliente de auditoria e se o cliente de auditoria é uma entidade de interesse público, ou a um cliente de asseguarção que não é um cliente de auditoria, ou a um cliente que não é de asseguarção.

As ameaças se enquadram em uma ou mais de uma das categorias a seguir:

- (a) interesse próprio;
- (b) autorrevisão;
- (c) defesa de interesse do cliente;
- (d) familiaridade; e
- (e) intimidação.

Essas ameaças são discutidas adicionalmente na Parte A desse Código.

200.4 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de interesse próprio para o contador externo incluem:

- um membro da equipe de asseguarção tem um interesse financeiro direto no cliente de asseguarção;
- a firma depende significativamente dos honorários de um cliente;
- um membro da equipe de asseguarção tem um relacionamento comercial próximo e significativo com um cliente de asseguarção;
- a firma está preocupada com a possibilidade de perder um cliente significativo;
- um membro da equipe de auditoria entra em negociações de emprego com o cliente de auditoria;
- a firma assina um contrato de honorários contingentes relacionado com um trabalho de asseguarção;
- um contador externo descobre um erro significativo ao avaliar os resultados de um serviço profissional anterior executado por um membro da própria firma do contador externo.

200.5 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de auto-revisão para o contador externo incluem:

- a firma emite um relatório de asseguarção sobre a eficácia da operação de sistemas financeiros depois de desenhar ou implementar os sistemas;
- a firma prepara os dados originais usados para gerar registros que são o objeto do trabalho de asseguarção;
- um membro da equipe de asseguarção é, ou foi recentemente, um conselheiro ou diretor do cliente;
- um membro da equipe de asseguarção é, ou foi recentemente, contratado pelo cliente para exercer um cargo que tenha influência significativa sobre o objeto do trabalho;
- a firma executa um serviço para um cliente de asseguarção que afeta diretamente as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção.

200.6 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de defesa de interesse do cliente para o contador externo incluem:

- a firma promove venda de ações de um cliente de auditoria;
- um contador externo atua como representante em defesa de um cliente de auditoria em litígios ou disputas com terceiros.

200.7 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de familiaridade para o contador externo incluem:

- um membro da equipe de trabalho tem um familiar próximo ou imediato que é um conselheiro ou diretor do cliente;
- um membro da equipe de trabalho tem um familiar próximo ou imediato que é um empregado do cliente em um cargo que exerça influência significativa sobre o objeto do trabalho;
- um conselheiro, diretor do cliente ou um empregado em um cargo que exerça influência significativa sobre o objeto do trabalho desempenhou recentemente a função de sócio do trabalho;
- um contador externo que aceita presentes ou tratamento preferencial do cliente, a menos que o valor seja trivial ou sem importância;
- longa associação de pessoal sênior com o cliente de asseguaração.

200.8 Exemplos de circunstâncias que criam ameaças de intimidação para o contador externo incluem:

- a firma é ameaçada de ser dispensada do trabalho do cliente;
- o cliente de auditoria indica que não contratará a firma para outro serviço planejado de não asseguaração se ela continuar discordando do tratamento contábil do cliente para uma transação específica;
- a firma é ameaçada de litígio pelo cliente;
- a firma é pressionada a reduzir de forma não apropriada a extensão do trabalho executado para reduzir honorários;
- o contador externo se sente pressionado a concordar com o julgamento de um empregado do cliente porque o empregado tem mais conhecimento sobre o assunto em questão;
- o contador externo é informado por um sócio da firma de que uma promoção planejada não ocorrerá, a menos que ele concorde com o tratamento contábil inapropriado de um cliente de auditoria.

200.9 Salvaguardas que podem eliminar ou reduzir ameaças a um nível aceitável se enquadram em duas categorias amplas:

- (a) salvaguardas criadas pela profissão ou pela legislação; e
- (b) salvaguardas no ambiente de trabalho.

Exemplos de salvaguardas criadas pela profissão ou pela legislação estão descritos no item 100.14 da Parte A deste Código.

200.10 O contador externo deve exercer julgamento para avaliar a melhor maneira de tratar as ameaças que não estão em um nível aceitável, aplicando salvaguardas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável, terminar ou declinar o respectivo trabalho. Ao exercer esse julgamento, o profissional deve levar em consideração se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e

circunstâncias específicas disponíveis para o contador externo naquele momento, que as ameaças seriam eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação das salvaguardas, de modo que o cumprimento dos princípios fundamentais não esteja comprometido. Essa consideração será afetada por assuntos como a importância da ameaça, a natureza do trabalho e a estrutura da firma.

200.11 No ambiente de trabalho, as salvaguardas pertinentes variarão dependendo das circunstâncias. Salvaguardas no ambiente de trabalho compreendem salvaguardas que abrangem a firma toda e salvaguardas específicas do trabalho.

200.12 Exemplos de salvaguardas que abrangem a firma toda no ambiente de trabalho incluem:

- liderança da firma que enfatiza a importância do cumprimento dos princípios fundamentais;
- liderança da firma que estabelece a expectativa de que os membros da equipe de asseguração agirão no interesse do público;
- políticas e procedimentos para implementar e monitorar controle de qualidade de trabalhos;
- políticas documentadas referentes à necessidade de identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, avaliar a importância dessas ameaças e aplicar salvaguardas para eliminar ou reduzi-las a um nível aceitável ou, quando as salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas, terminar ou declinar o respectivo trabalho;
- políticas e procedimentos internos documentados que requerem o cumprimento dos princípios fundamentais;
- políticas e procedimentos que permitirão a identificação de interesses ou relacionamentos entre a firma ou membros das equipes de trabalho e clientes;
- políticas e procedimentos para monitorar e, se necessário, administrar a independência profissional se houver dependência econômica em relação a um cliente;
- utilização de sócios e equipes de trabalho diferentes de níveis hierárquicos separados para a prestação de serviços que não são de asseguração para um cliente de asseguração;
- políticas e procedimentos para proibir pessoas que não são membros da equipe de trabalho de influenciarem inapropriadamente o resultado do trabalho;
- comunicação tempestiva das políticas e procedimentos da firma, incluindo quaisquer mudanças nelas, a todos os sócios e equipe profissional, e o treinamento e a educação adequados dessas políticas e procedimentos;
- indicação de membro da alta administração para ser responsável pela supervisão do adequado funcionamento do sistema de controle de qualidade da firma;
- informar os sócios e a equipe profissional dos clientes de asseguração e entidades relacionadas em relação à independência requerida;
- mecanismo disciplinar para promover o cumprimento das políticas e procedimentos;
- políticas e procedimentos editados para encorajar e autorizar o pessoal a comunicar aos níveis superiores, dentro da firma, qualquer assunto relacionado com o descumprimento dos princípios fundamentais.

200.13 Exemplos de salvaguardas específicas do trabalho incluem:

- revisão do trabalho executado, realizada por outro contador externo que não estava envolvido com o serviço que não é de asseguração, ou de outra forma obter assessoria conforme necessário;
- revisão por outro contador externo, que não foi membro da equipe de asseguração, do trabalho executado ou de outra forma obter assessoria conforme necessário;

- consulta de um terceiro independente, como um comitê de conselheiros independentes, um órgão regulador profissional ou outro contador externo;
- discussão de assuntos éticos com os responsáveis pela governança do cliente;
- divulgação para os responsáveis pela governança do cliente da natureza dos serviços prestados e da extensão dos honorários cobrados;
- envolvimento de outra firma para executar ou refazer parte do trabalho;
- rotação do pessoal sênior da equipe de asseguarção.

200.14 Dependendo da natureza do trabalho, o contador externo também pode confiar em salvaguardas que o cliente implementou. Entretanto, não é possível confiar somente nessas salvaguardas para reduzir as ameaças a um nível aceitável.

200.15 Exemplos de salvaguardas nos sistemas e procedimentos do cliente incluem:

- o cliente requer que outras pessoas, que não a administração, ratifiquem ou aprovem a nomeação de uma firma para executar um trabalho;
- o cliente tem empregados qualificados com experiência e senioridade para tomar decisões gerenciais;
- o cliente implementou procedimentos internos que asseguram escolhas objetivas que autorizam trabalhos que não são de asseguarção;
- o cliente tem uma estrutura de governança corporativa que prevê supervisão e comunicações adequadas referentes aos serviços da firma.

## **SEÇÃO 210**

### **Nomeação de profissionais**

#### *Aceitação do cliente*

210.1 Antes de aceitar o relacionamento com um novo cliente, o contador externo deve avaliar se a aceitação criaria quaisquer ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Podem ser criadas ameaças em potencial à integridade ou ao comportamento profissional em decorrência de, por exemplo, assuntos questionáveis associados ao cliente (seus proprietários, sua administração, ou suas atividades,).

210.2 Os assuntos do cliente que, se conhecidos, poderiam ameaçar o cumprimento dos princípios fundamentais incluem, por exemplo, o envolvimento do cliente em supostas atividades ilegais (como lavagem de dinheiro), desonestidade, ou práticas questionáveis de apresentação de relatórios financeiros.

210.3 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- obtenção de conhecimento e entendimento do cliente, seus proprietários e os responsáveis por sua governança e atividades comerciais; ou
- representação do cliente de que irá aperfeiçoar as práticas ou os controles de governança corporativa.

210.4 Quando não é possível reduzir as ameaças a um nível aceitável, o contador externo deve recusar-se a iniciar o relacionamento com o cliente.

210.5 Recomenda-se que o contador externo revise periodicamente as decisões de aceitação para trabalhos de clientes recorrentes.

#### *Aceitação do trabalho*

210.6 Os princípios fundamentais de competência profissional e devido zelo impõem ao contador externo a obrigação de prestar somente os serviços que ele tiver competência para executar. Antes de aceitar um trabalho de cliente específico, o contador externo deve avaliar se a aceitação criaria quaisquer ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Por exemplo, uma ameaça de interesse próprio à competência profissional e ao devido zelo é criada se a equipe de trabalho não tem, ou não pode obter, as competências necessárias para executar adequadamente o trabalho.

210.7 O contador externo deve avaliar a importância de ameaças e aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- obtenção do apropriado entendimento da natureza do negócio do cliente, da complexidade de suas operações, dos requisitos específicos do trabalho e do objetivo, da natureza e do escopo do trabalho a ser executado;
- obtenção de conhecimento dos setores ou temas pertinentes;
- possuir ou obter experiência a respeito dos requisitos regulatórios ou em relação aos relatórios pertinentes;
- designação de pessoal em número suficiente com as competências necessárias;
- utilização de especialistas quando necessário;
- acordo para a execução do trabalho dentro de um prazo realista;
- cumprimento de políticas e procedimentos de controle de qualidade projetados para fornecer segurança razoável de que trabalhos específicos são aceitos somente quando podem ser executados adequadamente.

210.8 Quando o contador externo pretende confiar no aconselhamento ou no trabalho de especialista, o contador externo deve avaliar se essa confiança é aceitável. Os fatores a serem considerados incluem: inexistência de evidência que impactem na reputação, especialização, recursos disponíveis e normas profissionais e éticas aplicáveis. Essas informações podem ser obtidas da associação anterior com o especialista ou por consulta de outras pessoas, ainda que verbais.

#### *Mudanças na nomeação profissional*

210.9 O contador externo que é solicitado a substituir outro contador externo, ou que está considerando oferecer-se para um trabalho atualmente executado por outro contador, deve avaliar se há alguma razão, seja profissional ou de outra natureza, para não aceitar o trabalho, como circunstâncias que criam ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais que não podem ser eliminados ou reduzidos a um nível aceitável pela aplicação de salvaguardas. Por exemplo, pode haver ameaça à competência profissional e ao devido zelo se um contador, nessas circunstâncias, aceita o trabalho antes de solicitar e avaliar os esclarecimentos pertinentes.

210.10 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças. Dependendo da natureza do trabalho, pode estabelecer comunicação direta com o contador externo atual para esclarecer os fatos e as circunstâncias relacionadas com a sua substituição para que possa decidir se seria apropriado aceitar o trabalho. Por exemplo, as razões aparentes para

a mudança na nomeação podem não refletir completamente os fatos e podem indicar desacordos com o contador externo atual que podem influenciar a decisão de aceitar a nomeação.

210.11 Devem ser aplicadas salvaguardas quando necessário para eliminar quaisquer ameaças ou para reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- ao responder às solicitações de apresentação de propostas, mencionar na proposta que, antes de aceitar o trabalho, poderá ser solicitado esclarecimentos ao contador externo atual sobre eventuais razões profissionais ou outras razões pelas quais a nomeação não deve ser aceita;
- poderá pedir ao contador externo atual que forneça informações conhecidas sobre quaisquer fatos ou circunstâncias que, no julgamento dele, o contador proposto precisa saber antes de decidir aceitar o trabalho; ou
- obter as informações necessárias de outras fontes.

Quando as ameaças não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o contador que pretende prestar serviços deve, a menos que esteja satisfeito sobre os fatos necessários por outros meios, declinar o trabalho.

210.12 O contador externo pode ser solicitado a assumir um trabalho, que é complementar ou adicional ao trabalho do contador externo atual. Essas circunstâncias podem criar ameaças à competência profissional e ao devido zelo resultantes, por exemplo, da falta de informações ou de informações incompletas. A importância de quaisquer ameaças deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Um exemplo dessa salvaguarda é notificar o contador externo atual sobre o trabalho proposto, o que daria ao contador atual a oportunidade de fornecer quaisquer informações pertinentes necessárias para a correta condução do trabalho.

210.13 O contador externo atual deve respeitar a confidencialidade. Se esse contador pode ou deve discutir os assuntos de um cliente com o contador proposto dependerá da natureza do trabalho, e:

- (a) se foi obtida permissão do cliente para isso; ou
- (b) das exigências legais ou éticas relacionadas com essas comunicações e divulgação, que podem variar

As circunstâncias nas quais os contadores externos são ou podem ser solicitados a divulgar informações confidenciais ou nas quais essa divulgação pode ser de outra forma apropriada estão especificadas na Seção 140 da Parte A deste Código.

210.14 O contador externo deve obter uma autorização por escrito do seu cliente, para iniciar a discussão com o contador externo atual. Uma vez obtida a permissão, o contador externo atual deve cumprir os regulamentos legais e outros regulamentos pertinentes que regem esses requisitos. Quando o contador externo atual fornece informações ao contador externo proposto, elas devem ser fidedignas, exatas e verdadeiras. Se o contador externo proposto não conseguir comunicar-se com o contador externo atual, ele deve tomar as providências razoáveis para obter informações sobre quaisquer possíveis ameaças por outros meios, tais como indagações de terceiros ou efetuar pesquisas do histórico da alta administração ou dos responsáveis pela governança do cliente.

## SEÇÃO 220

### Conflitos de interesse

- 220.1 O contador externo deve tomar as providências razoáveis para identificar circunstâncias que poderiam apresentar conflito de interesse. Essas circunstâncias podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Por exemplo, pode ser criada ameaça à objetividade quando o contador externo compete diretamente com um cliente ou tem um empreendimento conjunto ou acordo semelhante com um concorrente importante do cliente. A ameaça à objetividade ou à confidencialidade também pode ser criada quando o contador externo executa serviços para clientes cujos interesses estão em conflito ou em que os clientes estão em disputa entre si em relação ao assunto ou à transação em questão.
- 220.2 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Antes de aceitar ou continuar o relacionamento com um cliente ou um trabalho específico, o contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças criadas por interesses ou relacionamentos comerciais com o cliente ou com um terceiro.
- 220.3 Dependendo das circunstâncias que geram o conflito, geralmente é necessária a aplicação de uma das seguintes salvaguardas:
- (a) notificação ao cliente sobre o interesse de negócio ou as atividades da firma que podem representar conflito de interesse e obtenção do seu consentimento para atuar nessas circunstâncias; ou
  - (b) notificação a todas as partes pertinentes conhecidas de que o contador externo está atuando para duas ou mais partes com relação a um assunto em que seus respectivos interesses estão em conflito, e obtenção dos respectivos consentimentos para essa atuação; ou
  - (c) notificação ao cliente de que o contador externo não atua exclusivamente para nenhum cliente na prestação dos serviços propostos (por exemplo, em setor do mercado específico ou com relação a serviço específico) e obtenção do seu consentimento para essa atuação.
- 220.4 O contador externo deve avaliar também se deve aplicar uma ou mais das seguintes salvaguardas adicionais:
- (a) uso de equipes de trabalho separadas;
  - (b) procedimentos para evitar o acesso a informações (por exemplo, separação física rigorosa dessas equipes, registro confidencial e seguro de dados);
  - (c) diretrizes claras para os membros da equipe de trabalho sobre assuntos de segurança e confidencialidade;
  - (d) uso de acordos de confidencialidade assinados por empregados e sócios da firma; e
  - (e) revisão regular da aplicação de salvaguardas por indivíduo sênior não envolvido com os trabalhos pertinentes do cliente.
- 220.5 Quando um conflito de interesse cria ameaça a um ou mais dos princípios fundamentais, incluindo objetividade, confidencialidade ou comportamento profissional, que não pode ser eliminada ou reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o contador externo não deve aceitar um trabalho específico ou deve renunciar a um ou mais de um trabalho conflitante.

- 220.6 Quando um contador externo solicitou o consentimento de um cliente para atuar para outra parte (que pode ou não ser um cliente existente) em relação ao assunto em que os respectivos interesses estão em conflito e esse consentimento foi recusado pelo cliente, o contador externo não deve continuar a atuar para uma das partes em relação ao assunto que gera o conflito de interesse.

## **SEÇÃO 230**

### **Segunda opinião**

- 230.1 Situações em que um contador externo é solicitado a fornecer uma segunda opinião sobre a aplicação de normas ou princípios contábeis, de auditoria, de apresentação de relatórios ou outros a circunstâncias ou transações específicas por ou em nome de uma empresa ou entidade que não é um cliente existente podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Por exemplo, pode haver uma ameaça à competência profissional e ao devido zelo em circunstâncias em que a segunda opinião não é baseada no mesmo conjunto de fatos disponibilizados ao contador externo que forneceu a primeira opinião ou é baseada em evidência inadequada. A existência e importância de qualquer ameaça dependerão das circunstâncias da solicitação e de todos os outros fatos e premissas disponíveis relevantes para a expressão de um julgamento profissional.
- 230.2 Quando solicitado a fornecer essa segunda opinião, um contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem solicitar permissão ao cliente de contatar o contador externo que forneceu a primeira opinião, descrevendo nas comunicações com o cliente as limitações em qualquer opinião, e fornecendo uma cópia da opinião ao contador externo que forneceu a primeira opinião.
- 230.3 Se a empresa ou entidade que está solicitando a opinião não permitir a comunicação com o contador externo que forneceu a primeira opinião, o contador externo não deve fornecer a opinião solicitada.

## **SEÇÃO 240**

### **Honorários e outros tipos de remuneração**

- 240.1 Ao entrar em negociações sobre serviços profissionais, um contador externo pode cotar qual honorário é considerado adequado. O fato de que um contador pode cotar um honorário mais baixo do que outro não é propriamente antiético. Contudo, pode haver ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais decorrentes do nível de honorários cotados. Por exemplo, uma ameaça de interesse próprio à competência profissional e ao devido zelo é criada se os honorários cotados forem tão baixos que possa ser difícil executar o trabalho de acordo com as normas profissionais e técnicas aplicáveis pelo referido preço.
- 240.2 A existência e importância de quaisquer ameaças criadas dependerão de fatores como o nível de honorários cotados e os serviços aos quais se aplicam. A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- informar o cliente sobre os termos do trabalho e, especificamente, sobre a base em que os honorários são cobrados e quais serviços são cobertos pelos honorários cotados;
- designar tempo apropriado e pessoal qualificado para a tarefa.

240.3 Honorários contingentes são amplamente utilizados para certos tipos de trabalhos que não são de asseguração (ver seções 290 e 291 deste código). Entretanto, eles podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais em determinadas circunstâncias. Eles podem criar ameaça de interesse próprio à objetividade. A existência e importância dessas ameaças dependerão de fatores que incluem:

- a natureza do trabalho de asseguração;
- o intervalo de honorários possíveis;
- a base para determinação dos honorários;
- se o resultado da transação deve ser revisado por um terceiro independente.

240.4 A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- acordo antecipado por escrito com o cliente sobre a base de remuneração;
- divulgação para os usuários previstos sobre o trabalho executado pelo contador externo e sobre a base de remuneração;
- políticas e procedimentos de controle de qualidade;
- revisão do trabalho executado pelo contador externo por um terceiro independente.

240.5 Em determinadas circunstâncias, o contador externo pode receber oferta de honorários ou de comissão pela indicação de cliente. Por exemplo, quando o contador externo não presta o serviço específico solicitado, ele pode receber a oferta de honorários por indicar o seu cliente a outro contador externo ou a outro especialista. O contador externo pode receber oferta de comissão de terceiro (por exemplo, um fornecedor de software) em relação à venda de produtos ou serviços a um cliente. A aceitação desses honorários ou dessas comissões por indicação cria ameaça de interesse próprio à objetividade e à competência profissional e ao devido zelo.

240.6 O contador externo que pretende prestar serviços também pode desejar oferecer honorários por conta da indicação de um cliente quando, por exemplo, o cliente continua sendo cliente de outro contador externo, mas necessita de serviços de especialistas não oferecidos pelo atual contador. O pagamento desses honorários por indicação também cria ameaça de interesse próprio à objetividade e à competência profissional e ao devido zelo.

240.7 A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- divulgação ao cliente de quaisquer acordos de pagamento de honorários por indicação a outro contador pelo trabalho indicado;
- divulgação ao cliente de quaisquer acordos de recebimento de honorários por indicação por encaminhar o cliente a outro contador;
- obtenção de concordância antecipada do cliente para acordos de comissão em relação à venda de produtos ou serviços ao cliente por terceiro.

240.8 O contador externo pode comprar toda ou parte de outra firma com base em pagamentos que serão feitos aos proprietários anteriores da firma ou a seus herdeiros ou espólios. Esses

pagamentos não são considerados comissões ou honorários por indicação para fins dos itens 240.5 a 240.7 acima.

## **SEÇÃO 250**

### **Divulgação comercial de serviços profissionais**

- 250.1 Quando o contador externo procura novo trabalho por meio de propaganda ou outras formas de marketing, pode haver ameaça ao cumprimento dos princípios fundamentais. Por exemplo, ameaça de interesse próprio ao cumprimento do princípio de comportamento profissional é criada se os serviços, as realizações ou os produtos são negociados de forma inconsistente com esse princípio.
- 250.2 O contador externo não deve desprestigiar a profissão ao fazer o marketing dos serviços profissionais. Os contadores externos devem ser honestos e verdadeiros e não:
- (a) fazer declarações exageradas sobre: os serviços oferecidos, as qualificações que têm ou a experiência obtida; ou
  - (b) fazer referências depreciativas ou comparações infundadas com o trabalho de outro profissional.

Se o contador externo está em dúvida sobre se uma forma proposta de propaganda ou marketing é apropriada, o contador externo deve consultar o Conselho Regional de Contabilidade.

## **SEÇÃO 260**

### **Presentes e afins**

- 260.1 O cliente pode oferecer presentes e afins ao contador externo, ou um familiar imediato ou próximo (ver definições). Essa oferta pode criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Por exemplo, pode ser criada ameaça de interesse próprio ou ameaça de familiaridade à objetividade se o presente de um cliente for aceito. Pode surgir ameaça de intimidação à objetividade como resultado da possibilidade de essas ofertas serem divulgadas publicamente.
- 260.2 A existência e importância de qualquer ameaça dependerão da natureza, do valor e da intenção da oferta. Quando presentes ou afins são oferecidos de forma que um terceiro com experiência, conhecimentos e bom senso, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, consideraria serem triviais ou sem importância, o contador externo pode concluir que a oferta é feita no curso normal do negócio sem a intenção específica de influenciar a tomada de decisões ou obter informações. Nesses casos, o contador externo pode geralmente concluir que qualquer ameaça ao cumprimento dos princípios fundamentais está em um nível aceitável.
- 260.3 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Quando as ameaças não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o contador externo não deve aceitar essa oferta.

## **SEÇÃO 270**

## **Custódia de ativos de clientes**

- 270.1 O contador externo não deve assumir a custódia de numerários ou outros ativos de clientes a menos que permitido por lei e, em caso positivo, de acordo com quaisquer obrigações legais adicionais impostas ao contador externo que detém esses ativos.
- 270.2 A detenção de ativos do cliente cria ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais; por exemplo, há ameaça de interesse próprio ao comportamento profissional e possivelmente ameaça de interesse próprio à objetividade decorrente da detenção de ativos do cliente. Portanto, o contador externo para quem é confiado dinheiro (ou outros ativos) que pertence a outros deve:
- (a) manter esses ativos separadamente de ativos pessoais ou da firma;
  - (b) usar esses ativos somente com a finalidade para a qual são pretendidos;
  - (c) estar pronto a qualquer tempo para prestar contas sobre esses ativos e sobre qualquer receita, dividendos, ou ganhos gerados a quaisquer pessoas com direito a essa prestação de contas; e
  - (d) cumprir todas as leis e os regulamentos relevantes para a detenção e contabilização desses ativos.
- 270.3 Como parte dos procedimentos de aceitação de cliente e de trabalho para serviços que podem envolver a detenção de ativos de clientes, o contador externo deve fazer indagações apropriadas sobre a origem desses ativos e considerar as obrigações legais e regulatórias. Por exemplo, se os ativos fossem derivados de atividades ilegais, como lavagem de dinheiro, seria criada ameaça ao cumprimento dos princípios fundamentais. Nessas situações, o contador externo pode considerar buscar assessoria jurídica.

## **SEÇÃO 280**

### **Objetividade – Todos os serviços**

- 280.1 O contador externo deve avaliar ao prestar qualquer serviço profissional se existem ameaças ao cumprimento do princípio fundamental de objetividade resultante de interesses em um cliente ou seus conselheiros, diretores ou empregados, ou de relacionamentos com eles. Por exemplo, ameaça de familiaridade ao princípio de objetividade pode ser criada por um relacionamento familiar ou pessoal ou comercial próximo.
- 280.2 O contador que presta serviço de asseguarção deve ser independente do cliente de asseguarção. É necessária independência de pensamento e na aparência para permitir que o contador externo expresse sua conclusão e seja reconhecido por expressá-la de forma imparcial, sem conflito de interesse ou influência indevida de outros. As Seções 290 e 291 fornecem orientação específica sobre requisitos de independência para contadores que atuam na prática da auditoria independente na execução de trabalhos de asseguarção.
- 280.3 A existência de ameaças de objetividade na prestação de qualquer serviço profissional dependerá das circunstâncias específicas do trabalho e da natureza do trabalho que o contador externo está executando.
- 280.4 O contador externo deve avaliar a importância de quaisquer ameaças e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirar-se da equipe de trabalho;
- procedimentos de supervisão;
- término da relação financeira ou comercial que está gerando a ameaça;
- discussão do assunto com níveis superiores da administração na firma;
- discussão do assunto com os responsáveis pela governança do cliente.

Se as salvaguardas não podem eliminar ou reduzir a ameaça a um nível aceitável, o contador externo deve declinar ou terminar o respectivo trabalho.

## SEÇÃO 290

### Introdução

1. Esta Norma trata dos requisitos de independência para trabalhos de auditoria e trabalhos de revisão limitada ou especial, que são trabalhos de asseguarção em que o auditor expressa conclusão sobre as demonstrações contábeis. Esses trabalhos compreendem trabalhos de auditoria e de revisão para emitir relatórios de auditoria ou de revisão sobre um conjunto completo de demonstrações contábeis ou parte delas. Os requisitos de independência para trabalho de asseguarção que não são trabalhos de auditoria ou de revisão são tratados na Seção 291.
2. Em determinadas circunstâncias que envolvem trabalhos de auditoria em que o relatório de auditoria ou relatório de revisão inclui restrição de uso e distribuição e desde que sejam atendidas certas condições, os requisitos de independência nesta Norma podem ser modificados conforme previsto nos itens 500 a 514. As modificações não são permitidas no caso de auditoria de demonstrações contábeis requerida por lei ou regulamento.
3. Nesta Norma, os termos:
  - (a) “Auditoria,” “equipe de auditoria,” “trabalho de auditoria,” “cliente de auditoria” e “relatório de auditoria” incluem revisão, equipe de revisão, trabalho de revisão, cliente de revisão e relatório de revisão; e
  - (b) “Firma” inclui firma em rede, exceto quando especificado de outra forma.

### Estrutura conceitual sobre a independência

4. No caso de trabalhos de auditoria, é do interesse do público e, portanto, requerido por esta Norma que os membros das equipes de auditoria, firmas e firmas em rede sejam independentes dos clientes de auditoria.
5. O objetivo desta Norma é auxiliar as firmas e os membros das equipes de auditoria na aplicação dos conceitos descritos abaixo para a conquista e manutenção da independência.
6. Independência compreende:

#### *Independência de pensamento*

Postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

#### *Aparência de independência*

Evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

7. Os conceitos sobre a independência devem ser aplicados por auditores para:

- (a) identificar ameaças à independência;
- (b) avaliar a importância das ameaças identificadas;
- (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Quando o auditor avalia que salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças, declinar ou descontinuar o trabalho de auditoria. O auditor deve usar julgamento profissional ao aplicar estes conceitos sobre a independência.

### **Ameaças à independência**

Ameaças podem ser criadas por ampla gama de relações e circunstâncias. Quando um relacionamento ou circunstância cria uma ameaça, essa ameaça pode comprometer, ou pode ser vista como se comprometesse, o cumprimento dos princípios fundamentais (veja “Definições” ao final desta Norma) por um auditor. Uma circunstância ou relacionamento podem criar mais de uma ameaça, e uma ameaça pode afetar o cumprimento de mais de um princípio fundamental.

As ameaças se enquadram em uma ou mais de uma das categorias a seguir:

- a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor;
- b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa da firma dele, nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;
- c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;
- d) ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento;
- e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor.

8. Muitas circunstâncias ou combinações de circunstâncias diferentes podem ser relevantes na avaliação das ameaças à independência. É impossível definir todas as situações que criam ameaças à independência e especificar as medidas apropriadas. Portanto, esta Norma estabelece conceitos de independência que requerem que as firmas e os membros das equipes de auditoria identifiquem, avaliem e tratem as ameaças à independência. Os conceitos sobre a independência apresentados auxiliam os profissionais no cumprimento das exigências éticas desta Norma. Ela abrange muitas variações de circunstâncias que criam ameaças à independência e pode evitar que o auditor conclua que uma situação é permitida porque não foi especificamente proibida.

9. O item 100 e os que se seguem descrevem como os conceitos sobre a independência devem ser aplicados. Esses itens não tratam de todas as circunstâncias e relações que criam ou podem criar ameaças à independência.
10. Ao decidir sobre a aceitação ou a continuação do trabalho, ou se uma pessoa específica pode ser membro da equipe de auditoria, a firma deve identificar e avaliar as ameaças à independência. Se as ameaças não estão em um nível aceitável, e a decisão é se deve aceitar o trabalho ou incluir uma pessoa específica na equipe de auditoria, a firma deve avaliar se as salvaguardas estão disponíveis para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Se a decisão é se deve continuar o trabalho, a firma deve avaliar se quaisquer salvaguardas existentes continuarão eficazes para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, se outras salvaguardas precisarão ser aplicadas, ou se o trabalho precisa ser descontinuado. Sempre que a firma tomar conhecimento de novas informações sobre ameaça à independência durante o trabalho, a firma deve avaliar a importância da ameaça de acordo com os conceitos sobre a independência.
11. Em toda esta Norma, faz-se referência à importância das ameaças à independência. Na avaliação da importância da ameaça, os fatores qualitativos bem como os quantitativos devem ser levados em consideração.
12. Esta Norma, na maioria dos casos, não determina a responsabilidade específica de pessoas dentro da firma por ações relacionadas à independência porque a responsabilidade pode diferir dependendo do porte, da estrutura e da organização da firma. A firma deve, segundo a NBC PA 01, estabelecer políticas e procedimentos planejados para fornecer segurança razoável de que a independência é mantida quando requerido pelas exigências éticas aplicáveis. Além disso, as Normas de Auditoria (NBC TAs) requerem que o sócio do trabalho avalie o cumprimento dos requisitos de independência que se aplicam ao trabalho.

## **Redes e firmas em rede**

13. Se a firma é considerada uma firma em rede, a firma deve ser independente dos clientes de auditoria das outras firmas da rede (exceto se especificado de outra forma nesta Norma). Os requisitos de independência nesta Norma que se aplicam a uma firma em rede se aplicam a qualquer entidade, como uma firma de consultoria ou qualquer outra prática profissional, que se enquadra na definição de firma em rede independentemente de a entidade propriamente dita se enquadrar na definição de firma.
14. Para aumentar sua capacidade de prestar serviços profissionais, as firmas frequentemente formam estruturas maiores com outras firmas e entidades (estrutura maior). Se essas estruturas maiores formam de fato uma rede depende de fatos e circunstâncias específicas e não se as firmas e as entidades sejam legalmente separadas e distintas. Por exemplo, o objetivo de uma estrutura maior pode ser somente facilitar a indicação de trabalho, o que por si só não preenche os critérios necessários para constituir uma rede. Alternativamente, uma estrutura maior pode ter como objetivo a cooperação, compartilhando uma marca, um sistema de controle de qualidade e recursos profissionais significativos e, conseqüentemente, ser considerada uma rede.
15. O julgamento sobre se a estrutura maior é uma rede deve ser feito considerando se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e as circunstâncias específicas, que as entidades estão associadas de tal forma que exista uma rede. Esse julgamento deve ser aplicado de maneira uniforme em toda a rede.

16. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e tem claramente por objetivo a participação nos lucros ou o rateio dos custos entre as entidades da estrutura, ela é considerada uma rede. Entretanto, o rateio de custos irrelevantes não cria por si só uma rede. Além disso, se o rateio de custos é limitado somente aos custos relacionados com o desenvolvimento de metodologias, manuais ou cursos de treinamento de auditoria, ele não cria por si só uma rede. Ademais, uma associação entre uma firma e uma entidade não relacionada para prestar um serviço ou desenvolver um produto em conjunto não cria por si só uma rede.
17. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura têm os mesmos sócios, controle ou administração em comum, ela é considerada uma rede. Isso pode ser estabelecido por contrato ou outros meios.
18. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura têm políticas e procedimentos de controle de qualidade em comum, ela é considerada uma rede. Com essa finalidade, políticas e procedimentos de controle de qualidade são aqueles planejados, implementados e monitorados em toda a estrutura maior.
19. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura têm uma estratégia de negócios comum, ela é considerada uma rede. Compartilhar uma estratégia de negócios comum envolve um acordo pelas entidades de atingir objetivos estratégicos comuns. Uma entidade não é considerada uma firma em rede simplesmente porque coopera com outra entidade somente para responder conjuntamente a uma solicitação de proposta de prestação de serviço profissional.
20. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura compartilham o uso de marca comum, ela é considerada uma rede. Uma marca em comum inclui iniciais em comum ou um nome em comum. Considera-se que uma firma está usando uma marca em comum se ela incluir, por exemplo, a marca em comum como parte do nome da sua firma, ou junto dele, quando um sócio da firma assina um relatório de auditoria.
21. Mesmo que a firma não pertença a uma rede e não use marca em comum como parte do nome da sua firma, ela pode passar a impressão de que pertence a uma rede se houver referência em seus impressos e envelopes ou materiais promocionais que ela é membro de uma associação de firmas. Conseqüentemente, se não for tomado cuidado sobre como a firma descreve essas filiações, pode ser criada a percepção de que a firma pertence a uma rede.
22. Se a firma vende parte dos seus negócios, o contrato de venda às vezes prevê que, por um período de tempo limitado, essa parte pode continuar a usar o nome da firma, ou um elemento do nome, mesmo que não tenha mais relação com a firma. Nessas circunstâncias, embora as duas entidades possam estar funcionando sob um nome único, na realidade elas não pertencem a uma estrutura maior que tem por objetivo a cooperação e, portanto, não são firmas em rede. Essas entidades devem avaliar como divulgar o fato de que não são firmas em rede ao se apresentarem a terceiros.
23. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura compartilham parte significativa dos recursos profissionais, ela é considerada uma rede. Recursos profissionais incluem:
  - sistemas comuns que permitem a troca de informações entre as firmas, como dados de clientes, faturamento e registros de tempo;
  - sócios e pessoal;
  - departamentos técnicos que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos para trabalhos de asseguarção;

- metodologia de auditoria ou manuais de auditoria;
  - cursos e instalações para treinamento.
24. A determinação sobre se os recursos profissionais compartilhados são significativos e se, portanto, as firmas são firmas em rede, deve ser feita com base nos fatos e nas circunstâncias pertinentes. Quando os recursos compartilhados são limitados a metodologia de auditoria ou manuais de auditoria comuns, sem troca de pessoal, ou clientes, ou informações de mercado, é improvável que os recursos compartilhados sejam significativos. O mesmo se aplica a um esforço de treinamento comum. Entretanto, quando os recursos compartilhados envolvem o intercâmbio de pessoas ou informações, como quando uma equipe é formada a partir de um *pool* compartilhado, ou um departamento técnico comum criado dentro de uma estrutura maior para oferecer consultoria técnica que às firmas em rede devem seguir, um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria mais provavelmente que os recursos são significativos.

## **Entidades de interesse do público**

25. Esta Norma contém disposições adicionais que refletem a extensão do interesse do público em certas entidades. Para fins desta Norma, entidades de interesse do público são:
- (a) todas as companhias de capital aberto.
  - (b) qualquer entidade que (a) seja definida por regulamento ou legislação como entidade de interesse do público, ou (b) para a qual o regulamento ou a legislação requer auditoria e que seja conduzida de acordo com os mesmos requerimentos de independência que se aplicam à auditoria de companhias abertas, sendo no caso de Brasil as entidades de grande porte como definidas na Lei nº 11.638/07. Esse regulamento pode ser promulgado por qualquer órgão regulador competente, incluindo um órgão regulador de auditoria.
26. As firmas e os órgãos reguladores são incentivados a considerar se entidades adicionais, ou certas categorias de entidades, devem ser tratadas como entidades de interesse do público porque têm grande número e ampla gama de partes interessadas. Os fatores a serem considerados incluem:
- a natureza do negócio, como a detenção de ativos na função de *trustee* para grande número de partes interessadas. Exemplos podem incluir instituições financeiras, como bancos e companhias de seguro, e fundos de pensão;
  - porte;
  - número de empregados.

## **Entidades relacionadas**

27. No caso de cliente de auditoria que é companhia de capital aberto, as referências a um cliente de auditoria nesta Norma incluem as entidades relacionadas do cliente (exceto se especificado de outra forma). Para todos os outros clientes de auditoria, as referências ao cliente de auditoria nesta Norma incluem entidades relacionadas sobre as quais o cliente tem controle direto ou indireto. Quando a equipe de auditoria sabe ou suspeita que um relacionamento ou circunstância envolvendo outra entidade relacionada do cliente é pertinente para a avaliação da independência da firma em relação ao cliente, a equipe de auditoria deve incluir essa entidade relacionada na identificação e avaliação de ameaças à independência e na aplicação de salvaguardas apropriadas.

## **Responsáveis pela governança**

28. Mesmo quando não requerido por essa Norma, pelas normas de auditoria aplicáveis, por lei ou regulamento, é incentivada a comunicação regular entre as firmas e os responsáveis pela governança do cliente de auditoria sobre relacionamentos e outros assuntos que podem ser, na opinião da firma, razoavelmente relacionados com a independência. Essa comunicação permite aos responsáveis pela governança:
- (a) considerar o julgamento da firma na identificação e avaliação de ameaças à independência;
  - (b) considerar a adequação de salvaguardas aplicadas para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável; e
  - (c) tomar as medidas apropriadas. Essa abordagem pode ser especialmente útil em relação a ameaças de intimidação e de familiaridade.

## **Documentação**

29. A documentação pode fornecer evidência do julgamento do auditor na formação de conclusões sobre o cumprimento de requisitos de independência, contudo a ausência de documentação não é um fator determinante se uma firma considerou ou não um assunto específico e nem se ela é independente.

O auditor deve documentar as conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência e a essência de quaisquer discussões relevantes que suportam essas conclusões. Consequentemente:

- (a) quando são necessárias salvaguardas para reduzir uma ameaça a um nível aceitável, o auditor deve documentar a natureza da ameaça e das salvaguardas existentes ou aplicadas que reduzem a ameaça a um nível aceitável;
- (b) quando a ameaça precisou de análise significativa para avaliar se eram necessárias salvaguardas e o auditor concluiu que não porque a ameaça já estava em um nível aceitável, o auditor deve documentar a natureza da ameaça e a justificativa para a conclusão.

## **Período de contratação**

30. A independência em relação ao cliente de auditoria é requerida durante o período de contratação e o período coberto pelas demonstrações contábeis. O período de contratação começa quando a equipe de auditoria começa a executar serviços de auditoria. O período de contratação termina quando o relatório de auditoria é emitido. Quando o trabalho é de natureza recorrente, esse termina com a notificação de qualquer uma das partes de que o relacionamento profissional terminou ou com a emissão do relatório final de auditoria, o que ocorrer por último.
31. Quando a entidade se torna cliente de auditoria durante ou após o período coberto pelas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório, a firma deve avaliar se são criadas quaisquer ameaças à independência por:
- (a) relacionamentos financeiros ou comerciais com o cliente de auditoria durante ou após o período coberto pelas demonstrações contábeis, mas antes da aceitação do trabalho de auditoria;
  - (b) serviços prestados anteriormente ao cliente de auditoria.
32. Se um serviço que não é de asseguarção foi prestado ao cliente de auditoria durante ou após o período coberto pelas demonstrações contábeis, mas antes de a equipe de auditoria começar a

executar os serviços de auditoria, e o serviço seria proibido durante o período de contratação de auditoria, a firma deve avaliar quaisquer ameaças à independência criadas pelo serviço.

Se a ameaça não está em um nível aceitável, o trabalho de auditoria somente deve ser aceito se forem aplicadas salvaguardas para eliminar quaisquer ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- não inclusão de pessoal que prestou o serviço que não é de asseguarção como membros da equipe de auditoria;
- revisão, por outro auditor, do trabalho de auditoria e do trabalho que não é de asseguarção conforme apropriado;
- contratação de outra firma para avaliar os resultados do serviço que não é de asseguarção, ou encaminhamento do serviço que não é de asseguarção para ser feito por outra firma na extensão necessária para permitir que ela assuma a responsabilidade pelo serviço.

## **Fusões e aquisições**

33. Quando, em decorrência de fusão ou aquisição, a entidade se torna uma entidade relacionada de cliente de auditoria, a firma deve identificar e avaliar interesses e relacionamentos anteriores e atuais com a entidade relacionada que, levando em consideração as salvaguardas disponíveis, poderia afetar sua independência e, portanto, sua capacidade de continuar o trabalho de auditoria após a data efetiva da fusão ou aquisição.

34. A firma deve tomar as providências necessárias para descontinuar, até a data efetiva da fusão ou aquisição, quaisquer interesses ou relacionamentos que não são permitidos segundo esta Norma.

Entretanto, se esse interesse ou esse relacionamento atual não pode ser descontinuado, de forma razoável, até a data efetiva da fusão ou aquisição, por exemplo, porque a entidade relacionada não consegue até essa data colocar em prática a transição para outro prestador de serviço que não é de asseguarção prestado pela firma, a firma deve avaliar a ameaça que é criada por esse interesse ou relacionamento. Quanto mais significativa a ameaça, maior a probabilidade de a objetividade da firma ficar comprometida e de ela não conseguir continuar como auditor. A importância da ameaça depende de fatores como:

- natureza e importância do interesse e do relacionamento;
- natureza e importância do relacionamento com a entidade relacionada (por exemplo, se a entidade relacionada é controlada ou controladora);
- período de tempo até que o interesse ou o relacionamento possa ser razoavelmente descontinuado.

A firma deve discutir com os responsáveis pela governança as razões porque o interesse ou o relacionamento não pode ser descontinuado, de forma razoável, até a data efetiva da fusão ou aquisição e a avaliação da importância da ameaça.

35. Se os responsáveis pela governança solicitam que a firma continue como auditor, a firma deve continuar somente se:

- (a) o interesse ou o relacionamento for descontinuado o mais rápido possível e em todos os casos no prazo de seis meses da data efetiva da fusão ou aquisição;
- (b) qualquer pessoa com esse interesse ou relacionamento não seja membro da equipe de trabalho para a auditoria ou pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, incluindo o interesse ou o relacionamento surgido em decorrência da prestação de serviço não permitido segundo esta Norma;
- (c) medidas transitórias apropriadas forem aplicadas, conforme necessário, e discutidas com os responsáveis pela governança. Exemplos de medidas transitórias incluem:

- revisão por outro auditor do trabalho de auditoria ou do trabalho que não é de asseguarção conforme apropriado;
- revisão, por outro auditor, que não é membro da firma que está emitindo relatório sobre as demonstrações contábeis, sendo equivalente a uma revisão do controle de qualidade do trabalho;
- contratação de outra firma para avaliar os resultados do serviço que não é de asseguarção, ou encaminhamento do serviço que não é de asseguarção para ser feito por outra firma na extensão necessária para permitir que ela assuma a responsabilidade pelo serviço.

36. A firma pode ter concluído uma quantidade de trabalho significativa referente à auditoria antes da data efetiva da fusão ou aquisição e pode ser capaz de concluir os procedimentos de auditoria restantes em curto período de tempo. Nessas circunstâncias, se os responsáveis pela governança solicitam que a firma conclua a auditoria apesar de continuar com interesse ou relacionamento identificado no item 33, a firma deve continuar somente se ela:
- (a) avaliou a importância da ameaça criada por esse interesse ou relacionamento e discutiu a avaliação com os responsáveis pela governança;
  - (b) cumpre os requisitos do item 35(b) e (c);
  - (c) deixa de ser o auditor até a data de emissão do relatório de auditoria.
37. Ao tratar de interesses e relacionamentos anteriores e atuais cobertos pelos itens 33 a 36, mesmo se todos os requisitos puderem ser preenchidos, a firma deve avaliar, no seu melhor julgamento, se os interesses e os relacionamentos criam ameaças remanescentes tão significativas que a objetividade ficaria comprometida e, em caso positivo, a firma deve deixar de ser o auditor.
38. O auditor deve documentar quaisquer interesses ou relacionamentos cobertos pelos itens 34 e 36 que não serão descontinuados até a data efetiva da fusão ou aquisição e as razões pelas quais eles não serão descontinuados, as medidas transitórias aplicadas, os resultados da discussão com os responsáveis pela governança e a justificativa de porque os interesses e os relacionamentos anteriores e atuais não criam ameaças que continuariam tão significativas que a objetividade ficaria comprometida.

## **Outras considerações**

39. Pode haver ocasiões em que há violação involuntária desta Norma. Caso ocorra violação involuntária, geralmente será considerado que ela não compromete a independência, desde que a firma tenha políticas e procedimentos apropriados de controle de qualidade, equivalentes aos exigidos pela NBC PA 01, para manter a independência e, depois de descoberta, a violação seja prontamente corrigida e quaisquer salvaguardas necessárias sejam aplicadas para eliminar qualquer ameaça à independência ou reduzi-la a um nível aceitável. A firma deve avaliar se deve discutir o assunto com os responsáveis pela governança.

**Os itens 40 a 99 foram intencionalmente deixados em branco.**

## **Aplicação da abordagem da estrutura conceitual sobre a independência**

100. Os itens 102 a 231 descrevem circunstâncias e relacionamentos específicos que criam ou podem criar ameaças à independência. Os itens descrevem as ameaças em potencial e os tipos de salvaguardas que podem ser adequados para eliminar as ameaças à independência ou reduzi-las a um nível aceitável e identificar determinadas situações nas quais nenhuma

salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Os itens não descrevem todas as circunstâncias e relacionamentos que criam ou podem criar ameaça à independência.

A firma e os membros da equipe de auditoria devem avaliar as implicações de circunstâncias e relacionamentos semelhantes, mas diferentes, e avaliar se podem ser aplicadas salvaguardas quando necessário para eliminar as ameaças à independência ou reduzi-las a um nível aceitável. Essas salvaguardas também incluem as seguintes situações e exemplos:

a) a firma no ambiente de trabalho:

- liderança da firma que enfatiza a importância do cumprimento dos princípios fundamentais;
- liderança da firma que estabelece a expectativa de que os membros da equipe de asseguarção agirão no interesse do público;
- políticas e procedimentos para implementar e monitorar controle de qualidade de trabalhos;
- políticas documentadas referentes à necessidade de identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, avaliar a importância dessas ameaças e aplicar salvaguardas para eliminar ou reduzi-las a um nível aceitável ou, quando as salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas, terminar ou declinar o respectivo trabalho;
- políticas e procedimentos internos documentados que requerem o cumprimento dos princípios fundamentais;
- políticas e procedimentos que permitirão a identificação de interesses ou relacionamentos entre a firma ou membros das equipes de trabalho e clientes;
- políticas e procedimentos para monitorar e, se necessário, administrar a independência profissional se houver dependência econômica em relação a um cliente;
- utilização de sócios e equipes de trabalho diferentes de níveis hierárquicos separados para a prestação de serviços que não são de asseguarção para cliente de asseguarção;
- políticas e procedimentos para proibir pessoas que não são membros da equipe de trabalho de influenciarem inapropriadamente o resultado do trabalho;
- comunicação tempestiva das políticas e procedimentos da firma, incluindo quaisquer mudanças nelas, a todos os sócios e equipe profissional, e o treinamento e a educação adequados dessas políticas e procedimentos;
- indicação de membro da alta administração para ser responsável pela supervisão do adequado funcionamento do sistema de controle de qualidade da firma;
- informar os sócios e a equipe profissional dos clientes de asseguarção e entidades relacionadas em relação à independência requerida;
- mecanismo disciplinar para promover o cumprimento das políticas e procedimentos;
- políticas e procedimentos editados para encorajar e autorizar o pessoal a comunicar aos níveis superiores, dentro da firma, qualquer assunto relacionado com o descumprimento dos princípios fundamentais;

b) específicas sobre o trabalho:

- revisão do trabalho executado, realizada por outro auditor que não estava envolvido com o serviço que não é de asseguarção, ou de outra forma obter assessoria conforme necessário;
- revisão por outro auditor, que não foi membro da equipe de asseguarção, do trabalho executado ou de outra forma obter assessoria conforme necessário;
- consulta de um terceiro independente, como comitê de conselheiros independentes, órgão regulador profissional ou outro auditor;
- discussão de assuntos éticos com os responsáveis pela governança do cliente;

- divulgação para os responsáveis pela governança do cliente da natureza dos serviços prestados e da extensão dos honorários cobrados;
  - envolvimento de outra firma para executar ou refazer parte do trabalho;
  - rotação do pessoal sênior da equipe de asseguarção;
- c) dependendo da natureza do trabalho, o auditor também pode confiar em salvaguardas que o cliente implementou. Entretanto, não é possível confiar somente nessas salvaguardas para reduzir as ameaças a um nível aceitável. Exemplos de salvaguardas nos sistemas e procedimentos do cliente incluem:
- o cliente requer que outras pessoas, que não a administração, ratifiquem ou aprovem a nomeação de uma firma para executar um trabalho;
  - o cliente tem empregados qualificados com experiência e senioridade para tomar decisões gerenciais;
  - o cliente implementou procedimentos internos que asseguram escolhas objetivas que autorizam trabalhos que não são de asseguarção;
  - o cliente tem uma estrutura de governança corporativa que prevê supervisão e comunicações adequadas referentes aos serviços da firma.

101. Os itens 102 a 126 contêm referências à materialidade de interesse financeiro, empréstimo, garantia, ou à importância de relacionamento comercial. Com a finalidade de avaliar se esse interesse é relevante para uma pessoa, deve-se levar em conta o patrimônio líquido combinado da pessoa e dos familiares imediatos da pessoa.

## **Interesses financeiros**

102. Deter interesse financeiro em cliente de auditoria pode criar ameaça de interesse próprio. A existência e importância de qualquer ameaça criada depende:
- (a) da função da pessoa que detém o interesse financeiro;
  - (b) se o interesse financeiro é direto ou indireto; e
  - (c) da materialidade do interesse financeiro.
103. É possível deter interesses financeiros por meio de intermediário (por exemplo, veículo de investimento coletivo, espólio, massa falida ou *trust*). A avaliação de se esses interesses financeiros são diretos ou indiretos depende de se o beneficiário tem controle sobre o veículo de investimento ou a capacidade de influenciar suas decisões de investimento. No caso de haver controle sobre o veículo de investimento ou a capacidade de influenciar decisões de investimento, esta Norma define esse interesse financeiro como interesse financeiro direto. Por outro lado, quando o beneficiário do interesse financeiro não tem controle sobre o veículo de investimento ou a capacidade de influenciar suas decisões de investimento, esta Norma define esse interesse financeiro como interesse financeiro indireto.
104. Se um membro da equipe de auditoria, um familiar imediato dessa pessoa, ou uma firma tiver interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de auditoria, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, nenhuma das pessoas relacionadas a seguir deve ter interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente: membro da equipe de auditoria, familiar imediato dessa pessoa, ou a firma.
105. Quando um membro da equipe de auditoria sabe que um familiar próximo tem interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de auditoria, é criada ameaça de interesse próprio. A importância da ameaça depende de fatores como:

- natureza do relacionamento entre o membro da equipe de auditoria e o familiar próximo;
- materialidade do interesse financeiro para o familiar próximo.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- a alienação pelo familiar próximo, assim que possível, de todo o interesse financeiro ou de parte suficiente do interesse financeiro indireto de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante;
- revisão por outro auditor do trabalho realizado pelo membro da equipe de auditoria;
- retirada da pessoa da equipe de auditoria.

106. Se um membro da equipe de auditoria, um familiar imediato dessa pessoa, ou uma firma tem interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante na entidade que seja controladora do cliente de auditoria, e o cliente seja relevante para a controladora, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, nenhuma das seguintes pessoas deve ter interesse financeiro nessa controladora: membro da equipe de auditoria, familiar imediato dessa pessoa e a firma.
107. A manutenção pelo plano de aposentadoria da firma de interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante em cliente de auditoria cria uma ameaça de interesse próprio. A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.
108. Se outros sócios no escritório em que o sócio responsável executa o trabalho de auditoria, ou seus familiares imediatos, tiverem interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante nesse cliente de auditoria, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir essa ameaça a um nível aceitável. Portanto, nenhum desses sócios nem seus familiares imediatos devem ter qualquer interesse financeiro nesse cliente de auditoria.
109. O escritório em que o sócio responsável executa o trabalho de auditoria não é necessariamente o escritório ao qual esse sócio pertence. Consequentemente, quando o sócio responsável pelo trabalho está em escritório diferente de onde estão os outros membros da equipe de auditoria, deve ser usado julgamento profissional para avaliar em qual escritório o sócio responsável executa esse trabalho.
110. Se outros sócios e profissionais de nível gerencial que prestam serviços que não são de auditoria para o cliente de auditoria, exceto aqueles cujo envolvimento é mínimo, ou seus familiares imediatos, tiverem interesse financeiro direto ou um interesse financeiro indireto relevante no cliente de auditoria, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, nenhum desses profissionais nem seus familiares imediatos devem ter qualquer interesse financeiro nesse cliente de auditoria.
111. Apesar dos itens 108 e 110, o fato de familiar imediato de:
- (a) sócio que está no escritório em que o sócio do trabalho executa o trabalho de auditoria; ou
  - (b) sócio ou profissional de nível gerencial que presta serviços que não são de auditoria para o cliente de auditoria ter interesse financeiro em cliente de auditoria não compromete a independência se o interesse financeiro é recebido em decorrência de direitos trabalhistas do familiar imediato (por exemplo, planos de pensão ou de opção de compra de ações) e,

quando necessário, são aplicadas salvaguardas para eliminar qualquer ameaça à independência ou reduzi-la a um nível aceitável.

Entretanto, quando o familiar imediato tem ou obtém o direito de alienar o interesse financeiro ou, no caso de opção de ação, o direito de exercer a opção, o interesse financeiro deve ser alienado ou renunciado assim que possível.

112. Uma ameaça de interesse próprio pode ser criada se a firma, ou membro da equipe de auditoria, ou familiar imediato dessa pessoa deter interesse financeiro em entidade e um cliente de auditoria também deter interesse financeiro nessa entidade. Entretanto, considera-se que a independência não está comprometida se esses interesses forem irrelevantes e o cliente de auditoria não puder exercer influência significativa sobre a entidade. Se esse interesse é relevante para alguma parte, e o cliente de auditoria pode exercer influência significativa sobre a entidade, nenhuma salvaguarda pode reduzir a ameaça a um nível aceitável. Conseqüentemente, a firma não deve ter esse interesse e, antes de se tornar membro da equipe de auditoria, qualquer pessoa que tenha tal interesse deve:

- (a) alienar o interesse;
- (b) alienar uma quantidade suficiente do interesse de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante.

113. Um ameaça de interesse próprio, familiaridade ou intimidação pode ser criada se membro da equipe de auditoria, ou familiar imediato dessa pessoa, ou a firma, tem interesse financeiro em entidade quando se sabe que conselheiro, diretor ou controlador do cliente de auditoria também tem interesse financeiro nessa entidade. A existência e a importância dessa ameaça dependem de fatores que incluem:

- a função do auditor na equipe de auditoria;
- se a entidade possui poucos ou muitos acionistas ou equivalentes;
- se o interesse dá ao investidor a capacidade de controlar ou influenciar significativamente a entidade;
- a materialidade do interesse financeiro.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada do membro da equipe de auditoria que tem o interesse financeiro;
- revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de auditoria.

114. A manutenção pela firma, por membro da equipe de auditoria, ou por familiar imediato dessa pessoa de interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de auditoria como *trustee* cria ameaça de interesse próprio. Da mesma forma, ameaça de interesse próprio é criada quando:

- (a) envolve um sócio no escritório em que o sócio responsável executa o trabalho de auditoria;
- (b) outros sócios e profissionais de nível gerencial que prestam serviços que não são de asseguarção para o cliente de auditoria, exceto aqueles cujo envolvimento é mínimo;
- (c) seus familiares imediatos, detêm interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de auditoria como *trustee*.

Um interesse desses não deve ser detido a menos que:

- (a) nem o *trustee*, nem o familiar imediato do *trustee*, nem a firma sejam beneficiários do *trust*;
- (b) o interesse no cliente de auditoria detido pelo *trust* não seja relevante para o *trust*;

- (c) o *trust* não seja capaz de exercer influência significativa sobre o cliente de auditoria;
- (d) o *trustee*, o familiar imediato do *trustee*, ou a firma não possa influenciar significativamente qualquer decisão de investimento que envolva interesse financeiro no cliente de auditoria.

115. Os membros da equipe de auditoria devem avaliar se a ameaça de interesse próprio é criada por quaisquer interesses financeiros, se conhecidos, no cliente de auditoria detidos por outras pessoas incluindo:

- (a) sócios e profissionais da firma, que não sejam os mencionados acima, ou seus familiares imediatos;
- (b) pessoas com relacionamento pessoal próximo com membro da equipe de auditoria.

Se esses interesses criam ameaça de interesse próprio, depende de fatores como:

- estrutura organizacional, operacional e de relatórios da firma;
- natureza do relacionamento entre a pessoa e o membro da equipe de auditoria.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada do membro da equipe de auditoria que mantém o relacionamento pessoal;
- exclusão do membro da equipe de auditoria de qualquer tomada de decisão significativa em relação ao trabalho de auditoria;
- revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de auditoria.

116. Se por força de outras disposições contidas nesta Norma, a firma, um sócio, ou outros profissionais da firma ou familiar imediato dessas pessoas, não puder deter interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante em cliente de auditoria e esse interesse financeiro tenha sido recebido, por exemplo, por meio de herança, presente, ou em decorrência de fusão, então:

- (a) se recebido pela firma, deve ser alienado imediatamente ou uma quantidade suficiente do interesse financeiro indireto deve ser alienada de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante;
- (b) se recebido por membro da equipe de auditoria, ou familiar imediato dessa pessoa, a pessoa que o recebeu deve aliená-lo imediatamente ou alienar uma quantidade suficiente do interesse financeiro indireto de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante;
- (c) se recebido por pessoa que não é membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa, ele deve ser alienado o mais rápido possível ou uma quantidade suficiente do interesse financeiro indireto deve ser alienada de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante. Até a alienação do interesse financeiro, deve-se avaliar se são necessárias quaisquer salvaguardas.

117. Quando ocorre violação involuntária desta Norma no que se refere a um interesse financeiro em cliente de auditoria, considera-se que ela não compromete a independência se:

- (a) a firma estabeleceu políticas e procedimentos que requerem a pronta notificação da firma sobre quaisquer violações resultantes da compra, herança ou outra aquisição de interesse financeiro em cliente de auditoria;
- (b) as ações no item 116 (a) a (c) são tomadas como aplicáveis;
- (c) a firma aplica outras salvaguardas quando necessário para reduzir qualquer ameaça remanescente a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
  - revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de auditoria;

- exclusão da pessoa de qualquer tomada de decisão significativa em relação ao trabalho de auditoria.

A firma deve avaliar se deve discutir o assunto com os responsáveis pela governança.

## **Empréstimos e garantias**

118. Um empréstimo ou uma garantia de empréstimo para membro da equipe de auditoria, para seu familiar imediato ou para a firma, concedido por cliente de auditoria que é banco ou instituição semelhante pode criar ameaça à independência. Se o empréstimo ou a garantia não é concedido segundo procedimentos, prazos e condições de financiamento normais, seria criada ameaça de interesse próprio tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, o membro da equipe de auditoria, seu familiar imediato ou firma não devem aceitar empréstimos e garantias nessas situações.
119. Se um empréstimo para uma firma é concedido por cliente de auditoria que é banco ou instituição semelhante segundo procedimentos, prazos e condições de financiamento normais, e ele é relevante para o cliente de auditoria ou para a firma que recebe o empréstimo, pode ser possível aplicar salvaguardas para reduzir a ameaça de interesse próprio a um nível aceitável. Um exemplo dessa salvaguarda é o auditor de firma em rede, que não está envolvido na auditoria e que não recebeu o empréstimo, revisar o trabalho.
120. Um empréstimo ou uma garantia de empréstimo para membro da equipe de auditoria ou para familiar imediato dessa pessoa, concedido por cliente de auditoria que é banco ou instituição semelhante não cria ameaça à independência se o empréstimo ou a garantia for concedido segundo procedimentos, prazos e condições de financiamento normais. Exemplos desses empréstimos incluem hipotecas residenciais, saques a descoberto, financiamentos de automóveis e saldos de cartão de crédito.
121. Se a firma, um membro da equipe de auditoria ou seu familiar imediato, aceita empréstimo, ou garantia de empréstimo, de cliente de auditoria que não é banco ou instituição semelhante, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável, a menos que o empréstimo ou a garantia seja irrelevante para:
  - (a) a firma ou o membro da equipe de auditoria ou o familiar imediato, conforme o caso;
  - (b) o cliente.
122. Da mesma forma, se a firma ou um membro da equipe de auditoria ou seu familiar imediato, concede ou garante empréstimo a cliente de auditoria, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável, a menos que o empréstimo ou a garantia seja irrelevante para:
  - (a) a firma ou o membro da equipe de auditoria ou o familiar imediato, conforme o caso;
  - (b) o cliente.
123. Se a firma ou membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa mantém depósitos ou conta de corretagem em cliente de auditoria que é banco, corretora ou instituição semelhante, não é criada ameaça à independência se o depósito ou a conta de corretagem for mantida em condições comerciais normais.

## **Relacionamentos comerciais**

124. Relacionamento comercial próximo entre a firma, membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa e cliente de auditoria ou sua administração decorrente de

relacionamento comercial ou interesse financeiro comum pode criar ameaças de interesse próprio e de intimidação. Exemplos desses relacionamentos incluem:

- ter interesse financeiro em empreendimento conjunto com cliente ou controlador, conselheiro, diretor ou outra pessoa que desempenha funções executivas para esse cliente;
- arranjos para combinar um ou mais serviços ou produtos da firma com um ou mais serviços ou produtos do cliente e para comercializar o pacote fazendo referência às duas partes;
- acordos de distribuição ou comercialização segundo os quais a firma distribui ou comercializa os produtos ou serviços do cliente, ou o cliente distribui ou comercializa os produtos ou serviços da firma.

A menos que algum interesse financeiro seja irrelevante e o relacionamento comercial seja insignificante para a firma e o cliente ou sua administração, a ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, a menos que o interesse financeiro seja irrelevante e o relacionamento comercial insignificante, não se deve manter relacionamento comercial, ou ela deve ser reduzida a um nível insignificante ou descontinuada.

No caso de membro da equipe de auditoria, a menos que o interesse financeiro seja irrelevante e o relacionamento comercial insignificante para esse membro, a pessoa deve ser retirada da equipe de auditoria.

Se o relacionamento comercial é entre um familiar imediato de membro da equipe de auditoria e o cliente de auditoria ou sua administração, a importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

125. Relacionamento comercial que envolve a manutenção de interesse financeiro pela firma, por membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa em entidade de capital fechado quando o cliente de auditoria, conselheiro ou diretor do cliente, também tem interesse nessa entidade, não cria ameaças à independência se:
- (a) o relacionamento comercial for insignificante para a firma, membro da equipe de auditoria, seu familiar imediato e o cliente;
  - (b) o interesse financeiro for irrelevante para o investidor ou grupo de investidores;
  - (c) o interesse financeiro não der ao investidor ou ao grupo de investidores o controle da entidade de capital fechado.
126. A compra de produtos e serviços de cliente de auditoria pela firma, por membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa geralmente não cria ameaça à independência desde que a transação esteja no curso normal do negócio e os termos sejam equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes. Entretanto, essas transações podem ser de natureza ou magnitude tal que criam ameaça de interesse próprio. A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
- eliminação ou redução da magnitude da transação;
  - retirada da pessoa da equipe de auditoria.

## **Relacionamentos familiares e pessoais**

127. Relacionamentos familiares e pessoais entre membro da equipe de auditoria e conselheiro ou diretor ou certos empregados (dependendo de sua função) do cliente de auditoria podem criar ameaças de interesse próprio, familiaridade ou intimidação. A existência e a importância de

quaisquer ameaças dependem de diversos fatores, incluindo as responsabilidades individuais na equipe de auditoria, a função do familiar ou outra pessoa no cliente e a proximidade do relacionamento.

128. Quando um familiar imediato de membro da equipe de auditoria é:

- (a) conselheiro ou diretor do cliente de auditoria;
- (b) empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório ou que esteve em cargo desse durante qualquer período coberto pelo trabalho ou pelas demonstrações contábeis, as ameaças à independência somente podem ser reduzidas a um nível aceitável mediante retirada da pessoa da equipe de auditoria. Quanto mais próximo o relacionamento nenhuma outra salvaguarda pode reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, ninguém com relacionamento desse tipo deve ser membro da equipe de auditoria.

129. São criadas ameaças à independência quando um familiar imediato de membro da equipe de auditoria é empregado em cargo que exerce influência significativa sobre a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa do cliente. A importância das ameaças depende de fatores como:

- cargo do familiar imediato;
- cargo do profissional na equipe de auditoria.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada da pessoa da equipe de auditoria;
- definição das responsabilidades da equipe de auditoria de modo que o profissional não trate de assuntos que sejam responsabilidade do familiar imediato.

130. São criadas ameaças à independência quando um familiar próximo de membro da equipe de auditoria é:

- (a) conselheiro ou diretor do cliente de auditoria;
- (b) empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria.

A importância das ameaças depende de fatores como:

- natureza do relacionamento entre o membro da equipe de auditoria e o familiar próximo;
- cargo do familiar próximo;
- papel do profissional na equipe de auditoria.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada da pessoa da equipe de auditoria;
- definição das responsabilidades da equipe de auditoria de modo que o profissional não trate de assuntos que sejam responsabilidade do familiar próximo.

131. São criadas ameaças à independência quando um membro da equipe de auditoria tem relacionamento próximo com pessoa que não é familiar imediato ou próximo, mas é conselheiro, diretor ou empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria. O membro da equipe de auditoria que tem esse

relacionamento deve consultar as políticas e procedimentos da firma. A importância das ameaças depende de fatores como:

- natureza do relacionamento entre a pessoa e o membro da equipe de auditoria;
- cargo da pessoa no cliente;
- papel do profissional na equipe de auditoria.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada do profissional da equipe de auditoria;
- definição das responsabilidades da equipe de auditoria de modo que o profissional não trate de assuntos que sejam responsabilidade da pessoa com quem o profissional tem relacionamento próximo.

132. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, familiaridade ou intimidação por relacionamento pessoal íntimo e familiar entre (a) sócio ou empregado da firma que não é membro da equipe de auditoria e (b) conselheiro, diretor do cliente de auditoria ou empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria. Sócios e empregados da firma que têm conhecimento desses relacionamentos devem consultar as políticas e procedimentos da firma. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:

- natureza do relacionamento entre o sócio ou empregado da firma e o conselheiro, diretor ou empregado do cliente;
- interação entre o sócio ou empregado da firma e a equipe de auditoria;
- função do sócio ou empregado na firma;
- cargo da pessoa no cliente.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- definição das responsabilidades do sócio ou empregado para reduzir qualquer possível influência sobre o trabalho de auditoria;
- revisão, por outro auditor, do correspondente trabalho de auditoria executado.

133. Quando ocorre violação involuntária desta Norma no que se refere a relacionamentos familiares e pessoais, considera-se que ela não compromete a independência se:

- (a) a firma estabeleceu políticas e procedimentos que requerem a pronta notificação para a firma sobre quaisquer violações resultantes de mudanças na situação empregatícia de seus familiares imediatos ou próximos ou outros relacionamentos pessoais que criam ameaças à independência;
- (b) a violação involuntária refere-se a um familiar imediato de membro da equipe de auditoria tornar-se conselheiro ou diretor do cliente de auditoria ou estar em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, e o respectivo profissional é retirado da equipe de auditoria;
- (c) a firma aplica outras salvaguardas quando necessário para reduzir qualquer ameaça remanescente a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
  - (i) revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de auditoria;

- (ii) exclusão do respectivo profissional de qualquer tomada de decisão significativa em relação ao trabalho.

A firma deve avaliar se deve discutir o assunto com os responsáveis pela governança.

## **Emprego em cliente de auditoria**

134. Podem ser criadas ameaças de familiaridade ou de intimidação se conselheiro ou diretor do cliente de auditoria, ou empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, foi membro da equipe de auditoria ou sócio da firma.
135. Se ex-membro da equipe de auditoria ou ex-sócio da firma foi contratado pelo cliente de auditoria para esse cargo e continua havendo relação significativa entre a firma e a pessoa, a ameaça seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, a independência seria considerada comprometida se o ex-membro da equipe de auditoria ou ex-sócio for contratado pelo cliente de auditoria como conselheiro ou diretor, ou como empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, a menos que:
- (a) a pessoa não tenha direito a nenhum benefício ou pagamento da firma, em conformidade com acordos fixos pré-determinados, e qualquer valor devido para a pessoa não seja relevante para a firma;
  - (b) a pessoa não continue a participar ou não aparenta participar dos negócios e atividades profissionais da firma.
136. Se ex-membro da equipe de auditoria ou ex-sócio da firma foi contratado pelo cliente de auditoria para esse cargo, e não existe mais nenhuma relação significativa entre a firma e a pessoa, a existência e a importância de quaisquer ameaças de familiaridade ou de intimidação dependem de fatores como:
- cargo que a pessoa assumiu no cliente;
  - envolvimento que a pessoa terá com a equipe de auditoria;
  - tempo decorrido desde que a pessoa deixou de ser membro da equipe de auditoria ou sócio da firma;
  - cargo anterior que a pessoa tinha na equipe de auditoria ou firma, por exemplo, se a pessoa era responsável por manter o contato regular com a administração ou os responsáveis pela governança do cliente.
- A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
- modificação do plano de auditoria;
  - designação de pessoas para a equipe de auditoria com experiência suficiente em relação à pessoa que foi contratada pelo cliente;
  - revisão, por outro auditor, do trabalho do ex-membro da equipe de auditoria.
137. Se ex-sócio da firma foi contratado anteriormente por uma entidade nesse cargo e a entidade tornou-se posteriormente cliente de auditoria da firma, a importância da ameaça à independência deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

138. É criada ameaça de interesse próprio quando um membro da equipe de auditoria participa do trabalho de auditoria sabendo-se que ele será contratado ou poderá ser contratado pelo cliente em algum momento no futuro. As políticas e procedimentos da firma devem requerer que os membros de equipe de auditoria notifiquem a firma ao entrarem em negociações sobre trabalho com o cliente. Ao receber essa notificação, a importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada da pessoa da equipe de auditoria;
- revisão de quaisquer julgamentos significativos efetuados por essa pessoa enquanto esteve na equipe.

*Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público*

139. São criadas ameaças de familiaridade ou de intimidação quando um sócio chave da auditoria é contratado pelo cliente de auditoria que é entidade de interesse do público como:

- (a) conselheiro ou diretor da entidade;
- (b) empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria.

A independência seria considerada comprometida a menos que, depois que o sócio deixar de ser sócio chave da auditoria, a entidade de interesse do público tenha emitido demonstrações contábeis cobrindo um período de no mínimo doze meses e o sócio não tenha sido membro da equipe de auditoria com relação à auditoria dessas demonstrações contábeis.

140. É criada ameaça de intimidação quando a pessoa que foi o sócio principal ou sócio diretor da firma (diretor presidente ou equivalente) é contratada por cliente de auditoria que é entidade de interesse do público como:

- (a) empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria; ou
- (b) conselheiro ou diretor da entidade. A independência seria considerada comprometida a menos que tivessem decorrido doze meses desde que a pessoa tenha sido sócio principal ou sócio diretor (diretor presidente ou equivalente) da firma.

141. A independência não é considerada comprometida se, em decorrência de combinação de negócios, um ex-sócio chave da auditoria ou a pessoa que era sócio principal ou sócio diretor anterior da firma desempenha função conforme descrito nos itens 139 e 140, e:

- (a) a combinação de negócios não era prevista quando a função foi aceita;
- (b) quaisquer benefícios ou pagamentos devidos ao ex-sócio pela firma foram totalmente liquidados, a menos que feitos de conformidade com acordos fixos pré-determinados e que qualquer valor devido para o sócio não seja relevante para a firma;
- (c) o ex-sócio não continua a participar ou não aparenta participar dos negócios e atividades profissionais da firma;
- (d) o cargo do ex-sócio no cliente de auditoria é discutido com os responsáveis pela governança.

## **Designações temporárias de pessoal**

142. O empréstimo de pessoal por uma firma a um cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão. Esse auxílio pode ser dado, mas somente por curto período de tempo e o pessoal da firma não deve se envolver em:

- (a) prestar serviços que não são de asseguuração que não seriam permitidos segundo esta Norma;
- (b) assumir responsabilidades da administração.

Em todas as circunstâncias, o cliente de auditoria deve ser responsável por orientar e supervisionar as atividades do pessoal emprestado.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- condução de revisão adicional do trabalho executado pelo pessoal emprestado;
- não passar para o pessoal emprestado a responsabilidade de auditoria por qualquer função ou atividade que o pessoal desempenhou durante a designação temporária;
- não incluir o pessoal emprestado como membro da equipe de auditoria.

### **Serviço recente em cliente de auditoria**

143. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, autorrevisão ou familiaridade se um membro da equipe de auditoria recentemente desempenhou a função de conselheiro, diretor ou empregado do cliente de auditoria. Este seria o caso, por exemplo, quando um membro da equipe de auditoria precisa avaliar elementos das demonstrações contábeis para os quais ele tinha elaborado os registros contábeis enquanto estava com o cliente.

144. Durante o período coberto pelo relatório de auditoria, se um membro da equipe de auditoria desempenhou a função de conselheiro ou diretor do cliente de auditoria, ou foi empregado em cargo que exerce influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, a ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, essas pessoas não devem ser designadas para a equipe de auditoria.

145. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, autorrevisão ou familiaridade se, antes do período coberto pelo relatório de auditoria, um membro da equipe de auditoria desempenhou a função de conselheiro ou diretor do cliente de auditoria, ou foi empregado em cargo que exerce influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria. Por exemplo, essas ameaças seriam criadas se uma decisão tomada ou trabalho executado por uma pessoa no período anterior, enquanto contratada pelo cliente, precisar ser avaliada no período atual como parte do trabalho de auditoria atual. A existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de fatores como:

- função da pessoa no cliente;
- período de tempo desde que a pessoa desligou-se do cliente;
- função do profissional na equipe de auditoria.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para reduzir a ameaça a um nível aceitável. Um exemplo dessas salvaguardas é a condução de revisão do trabalho executado pela pessoa como membro da equipe de auditoria.

### **Função de conselheiro ou diretor em cliente de auditoria**

146. Se um sócio ou empregado da firma desempenha a função de conselheiro ou diretor de cliente de auditoria, as ameaças de autorrevisão e de interesse criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Consequentemente,

nenhum sócio ou empregado deve desempenhar a função de conselheiro ou diretor de cliente de auditoria.

147. Serviços administrativos e societários podem ser solicitados ao auditor (em outras jurisdições, exercidos por secretário geral). Esses serviços podem variar desde tarefas administrativas, como administração de pessoal e manutenção dos registros da empresa, até tarefas diversas, como assegurar que a empresa cumpra regulamentações ou prestar consultoria sobre assuntos de governança corporativa. Geralmente, considera-se que essa função implica em uma associação próxima com a entidade.
148. Se um sócio ou empregado da firma desempenha essas funções para cliente de auditoria, as ameaças de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente criadas seriam geralmente tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Apesar do item 146, quando essa prática é permitida por lei ou regras do Conselho Federal de Contabilidade ou ainda, pelos usos e costumes, e desde que a administração tome todas as decisões relevantes, as tarefas e atividades devem ser limitadas àquelas rotineiras e de natureza administrativa, como a elaboração de atas e manutenção de documentos legais. Nessas circunstâncias, a importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.
149. A prestação de serviços administrativos de rotina para auxiliar nas funções mencionadas anteriormente ou a prestação de consultoria em relação a esses assuntos administrativos geralmente não criam ameaças à independência, desde que a administração do cliente tome todas as decisões relevantes.

## **Associação de pessoal sênior (incluindo rotação de sócios) com cliente de auditoria**

### *Disposições gerais*

150. A utilização do mesmo pessoal sênior em trabalho de auditoria por período de tempo prolongado cria ameaças de familiaridade e de interesse próprio. A importância das ameaças depende de fatores como:
  - por quanto tempo a pessoa tem sido membro da equipe de auditoria;
  - papel da pessoa na equipe de auditoria;
  - estrutura da firma;
  - natureza do trabalho de auditoria;
  - se a equipe gerencial do cliente foi alterada;
  - se a natureza ou a complexidade dos assuntos contábeis e de relatório do cliente mudou.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- rotação do pessoal sênior na equipe de auditoria;
- revisão, por outro auditor, que não era membro da equipe de auditoria do trabalho do pessoal sênior;
- revisões de qualidade interna ou externa independentes e regulares do trabalho.

### *Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público*

151. Em trabalhos de auditoria de entidade de interesse do público, o profissional não deve atuar como sócio chave da auditoria por mais de cinco anos. Depois desse período de cinco anos, a

pessoa não deve ser membro da equipe de trabalho ou sócio chave da auditoria para o cliente pelo prazo de dois anos. Durante esse período de dois anos, a pessoa não deve participar da auditoria da entidade, efetuar controle de qualidade para o trabalho, consultar a equipe de trabalho ou o cliente sobre assuntos técnicos ou específicos do setor, transações ou eventos ou de outra forma influenciar diretamente o resultado do trabalho.

152. Apesar do item 151, para os sócios chave da auditoria, cuja continuidade seja especialmente importante para a qualidade da auditoria, em raros casos devido a circunstâncias imprevistas fora do controle da firma, pode ser permitido um ano adicional na equipe de auditoria desde que a ameaça à independência possa ser eliminada ou reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas. Por exemplo, o sócio chave da auditoria pode permanecer na equipe de auditoria por até um ano a mais em circunstâncias nas quais, devido a eventos imprevistos, a rotação requerida não foi possível, como poderia ser o caso, em decorrência de doença séria do sócio designado para o trabalho.

153. A longa associação de outros sócios com cliente de auditoria que é entidade de interesse do público cria ameaças de familiaridade e de interesse próprio. A importância das ameaças depende de fatores como:

- por quanto tempo esse sócio está associado com o cliente de auditoria;
- a função, se houver, da pessoa na equipe de auditoria;
- a natureza, a frequência e a extensão das interações da pessoa com a administração ou os responsáveis pela governança do cliente.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- rotação do sócio na equipe de auditoria ou de outra forma término da associação do sócio com o cliente de auditoria;
- revisões de qualidade interna ou externa independentes e regulares do trabalho.

154. Quando um cliente de auditoria torna-se entidade de interesse do público, o período de tempo em que a pessoa desempenhou a função de sócio chave da auditoria para o cliente de auditoria antes de o cliente tornar-se entidade de interesse do público deve ser levada em consideração na determinação do momento da rotação. Se a pessoa tiver desempenhado a função de sócio chave da auditoria para o cliente de auditoria por cinco anos ou menos quando o cliente se tornar entidade de interesse do público, o número de anos que a pessoa pode continuar a desempenhar essa função no cliente antes de ser substituída é cinco anos menos o número de anos que já desempenhou essa função. Se a pessoa tiver desempenhado a função de sócio chave da auditoria para o cliente de auditoria por quatro anos ou mais quando o cliente se tornar entidade de interesse do público, o sócio pode continuar a desempenhar essa função, no máximo, por dois anos adicionais antes de ser substituído.

155. Quando a firma tem somente poucas pessoas com o conhecimento e a experiência necessária para desempenhar a função de sócio chave da auditoria de entidade de interesse do público, a rotação de sócios chave da auditoria pode não ser uma salvaguarda disponível. Se um órgão regulador independente previu a isenção da rotação de sócios nessas circunstâncias, a pessoa pode continuar sendo sócio chave da auditoria por mais cinco anos, de acordo com esse regulamento, desde que esse órgão regulador independente tenha especificado salvaguardas alternativas que são aplicadas, como a revisão externa independente regular.

## **Prestação de serviços que não são de asseguaração a clientes de auditoria**

156. As firmas tradicionalmente prestam a seus clientes de auditoria uma gama de serviços que não são de asseguaração que são condizentes com suas habilidades e especialização. A prestação de serviços que não são de asseguaração, contudo, pode criar ameaças à independência da firma ou dos membros da equipe de auditoria. As ameaças criadas mais frequentemente são ameaças de autorrevisão, de interesse próprio e de defesa do interesse do cliente.
157. Novos desenvolvimentos em negócios, a evolução dos mercados financeiros e mudanças na tecnologia da informação tornam impossível elaborar uma relação completa dos serviços que não são de asseguaração que podem ser prestados a um cliente de auditoria. Quando a orientação específica sobre um serviço que não é de asseguaração, em particular, não está incluído nesta Norma, a estrutura conceitual sobre a independência deve ser aplicada na avaliação das circunstâncias específicas.
158. Antes de a firma aceitar um trabalho para prestar serviço que não é de asseguaração a um cliente de auditoria, deve-se avaliar se a prestação desse serviço criaria ameaça à independência. Na avaliação da importância de qualquer ameaça criada por serviço que não é de asseguaração específico, deve ser considerada qualquer ameaça que a equipe de auditoria acredita que é criada pela prestação de outros serviços que não são de asseguaração relacionados. Se for criada ameaça que não pode ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o serviço que não é de asseguaração não deve ser prestado.
159. A prestação de certos serviços que não são de asseguaração a um cliente de auditoria pode criar ameaça à independência tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Entretanto, será considerado que a violação involuntária pela prestação desse serviço a uma entidade relacionada, divisão ou em relação a um item isolado das demonstrações contábeis desse cliente não compromete a independência se quaisquer ameaças foram reduzidas a um nível aceitável mediante acordos para que essa entidade relacionada, essa divisão ou esse item isolado das demonstrações contábeis sejam auditados por outra firma, ou quando outra firma refaz o serviço que não é de asseguaração na extensão necessária para permitir que ela assuma a responsabilidade pelo serviço.
160. A firma pode prestar serviços que não são de asseguaração, que seriam de outra forma restritos segundo esta Norma, às seguintes entidades relacionadas do cliente de auditoria:
- (a) entidade, que não é cliente de auditoria, que tem controle direto ou indireto sobre o cliente de auditoria;
  - (b) entidade, que não é cliente de auditoria, que tem interesse financeiro direto no cliente, se essa entidade tem influência significativa sobre o cliente, e o interesse no cliente é relevante para essa entidade;
  - (c) entidade, que não é cliente de auditoria, que está sob o mesmo controle que o cliente de auditoria.
- Se for razoável concluir que (a) os serviços não criam ameaça de autorrevisão porque os resultados dos serviços não serão submetidos a procedimentos de auditoria, e (b) quaisquer ameaças que são criadas pela prestação desses serviços são eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável pela aplicação de salvaguardas.
161. O serviço que não é de asseguaração prestado para cliente de auditoria não compromete a independência da firma quando o cliente se torna entidade de interesse do público se:
- (a) o serviço que não é de asseguaração anterior cumpre as disposições desta Norma referentes aos clientes de auditoria que não são entidades de interesse do público;

- (b) os serviços que não são permitidos segundo esta Norma para clientes de auditoria que não são entidades de interesse do público são descontinuados antes ou assim que possível depois que o cliente se torna entidade de interesse do público;
- (c) a firma aplica salvaguardas, quando necessário, para eliminar quaisquer ameaças à independência ou reduzi-las a um nível aceitável.

## **Responsabilidades da administração**

162. A administração da entidade executa várias atividades ao administrá-la no melhor interesse das partes interessadas da entidade. Não é possível especificar todas as atividades que são de responsabilidade da administração. Entretanto, essas responsabilidades conduzem e orientam a entidade, incluindo a tomada de decisões significativas sobre a aquisição, a distribuição e o controle de recursos humanos, financeiros, físicos e intangíveis.
163. Para uma atividade ser considerada como de responsabilidade da administração depende das circunstâncias e essa avaliação requer o exercício de julgamento. Exemplos de atividades que seriam geralmente consideradas responsabilidade da administração incluem:
- estabelecer políticas e orientação estratégica;
  - orientar e assumir a responsabilidade pelas ações dos empregados da entidade;
  - autorizar transações;
  - decidir quais recomendações da firma ou de outros terceiros implementar;
  - assumir a responsabilidade pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
  - assumir a responsabilidade por planejar, implementar e manter o controle interno.
164. As atividades rotineiras e administrativas, ou que envolvem assuntos não significativos, geralmente não são consideradas como de responsabilidade da administração. Por exemplo, se a firma executar uma transação irrelevante que foi autorizada pela administração ou monitorar as datas para entrega de documentos societários e informar um cliente de auditoria sobre essas datas não é considerado responsabilidade da administração. Além disso, prestar consultoria e fornecer recomendações para auxiliar a administração a desempenhar suas responsabilidades não significa assumir suas responsabilidades.
165. Se a firma viesse assumir responsabilidade da administração para cliente de auditoria, as ameaças seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Por exemplo, decidir sobre quais recomendações da firma implementar criaria ameaças de autorrevisão e de interesse próprio. Além disso, assumir a responsabilidade da administração cria ameaça de familiaridade porque a firma torna-se estreitamente alinhada com as opiniões e os interesses da administração. Portanto, a firma não deve assumir a responsabilidade da administração de cliente de auditoria.
166. Para evitar o risco de assumir a responsabilidade da administração na prestação de serviços que não é de asseguarção para cliente de auditoria, a firma deve estar confortável que um membro da administração é responsável pelos julgamentos e por tomar as decisões significativas que são de responsabilidade da administração, avaliando os resultados do serviço e aceitando a responsabilidade pelas medidas a serem tomadas em decorrência dos resultados do serviço. Dessa forma, reduz-se o risco de a firma efetuar julgamentos e tomar decisões significativas inadvertidamente em nome da administração. O risco é ainda mais reduzido quando a firma dá ao cliente a oportunidade de efetuar julgamentos e tomar decisões com base em análise e apresentação objetiva e transparente dos assuntos.

## **Elaboração de registros contábeis e de demonstrações contábeis**

### Disposições gerais

167. A administração (da entidade) é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatórios financeiros aplicável. Essas responsabilidades incluem:
- originar ou alterar lançamentos no livro diário ou avaliar as classificações contábeis de transações;
  - elaborar ou alterar documentos fonte ou originar dados, em formato eletrônico ou outro formato, evidenciando a ocorrência de uma transação (por exemplo, pedidos de compra, registros de horas trabalhadas e pedidos de clientes).
168. A prestação de serviços contábeis e de escrituração contábil a um cliente de auditoria, como elaboração de registros contábeis ou demonstrações contábeis, cria ameaça de autorrevisão quando a firma posteriormente audita as demonstrações contábeis.
169. Entretanto, o processo de auditoria necessita de diálogo entre a firma e a administração do cliente de auditoria, que pode envolver:
- (a) a aplicação de normas ou políticas contábeis e requisitos de divulgação de demonstrações contábeis;
  - (b) a adequação do controle e dos métodos financeiros e contábeis usados na determinação dos valores declarados de ativos e passivos; ou
  - (c) proposta de ajuste de lançamentos no livro diário. Essas atividades são consideradas como parte normal do processo de auditoria e, geralmente, não criam ameaças à independência.
170. Da mesma forma, o cliente pode solicitar assistência técnica da firma sobre assuntos como solução de problemas de conciliação contábil ou análise e consolidação de informações para apresentação de relatórios de acordo com as exigências de órgãos reguladores. Além disso, o cliente pode solicitar consultoria sobre assuntos contábeis, como a conversão de demonstrações contábeis existentes de uma estrutura de práticas contábeis para outra (por exemplo, cumprir as políticas contábeis do grupo ou passar para uma estrutura de práticas contábeis diferente, como as normas internacionais de contabilidade). Esses serviços geralmente não criam ameaças à independência desde que a firma não assuma responsabilidade que seja da administração.

### ***Cientes de auditoria que não são entidades de interesse do público***

171. A firma pode prestar serviços relacionados com a elaboração de registros contábeis e demonstrações contábeis a um cliente de auditoria que não é entidade de interesse do público em que os serviços são rotineiros ou de natureza mecânica, desde que qualquer ameaça de autorrevisão criada seja reduzida a um nível aceitável. Exemplos desses serviços incluem:
- prestação de serviços de folha de pagamento baseados em dados originados pelo cliente;
  - registro de transações para as quais o cliente determinou ou aprovou a classificação contábil adequada;
  - lançamento de transações codificadas pelo cliente no razão geral;
  - registro de lançamentos aprovados pelo cliente no balancete;
  - elaboração de demonstrações contábeis com base em informações no balancete.

Em todos os casos, a importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- providenciar para que esses serviços sejam executados por pessoa que não seja membro da equipe de auditoria;
- se esses serviços são executados por membro da equipe de auditoria, utilizar um sócio ou um membro sênior com apropriada especialização, que não seja membro da equipe de auditoria, para revisar o trabalho executado.

### ***Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público***

172. Exceto em situações de emergência, a firma não deve prestar a um cliente de auditoria, que é entidade de interesse do público, serviços contábeis e de escrituração contábil, incluindo serviços de folha de pagamento ou elaboração de demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria contendo opinião ou de informações financeiras que formam a base das demonstrações contábeis.
173. Apesar do item 172, a firma pode prestar serviços contábeis e de escrituração contábil, incluindo serviços de folha de pagamento e de elaboração de demonstrações contábeis ou outras informações financeiras, rotineiros ou de natureza mecânica para divisões ou entidades relacionadas de cliente de auditoria que é entidade de interesse do público se o pessoal que presta os serviços não for membro da equipe de auditoria e:
- (a) as divisões ou entidades relacionadas para as quais o serviço é prestado forem coletivamente imateriais para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria;
  - (b) os serviços referirem-se a assuntos que são coletivamente irrelevantes para as demonstrações contábeis da divisão ou entidade relacionada.

### **Situações de emergência**

174. Serviços contábeis e de escrituração contábil, que não seriam permitidos segundo esta Norma, podem ser prestados a clientes de auditoria em situações de emergência ou outras situações não usuais quando é impraticável para o cliente de auditoria efetuar tais serviços ou contratar outras firmas. Esse pode ser o caso quando (a) somente a firma tem os recursos e o conhecimento necessário sobre os sistemas e os procedimentos do cliente para auxiliá-lo na elaboração tempestiva de seus registros contábeis e suas demonstrações contábeis, e (b) uma restrição sobre a capacidade da firma de prestar os serviços resultaria em dificuldades significativas para o cliente (por exemplo, que poderia resultar do não cumprimento das exigências regulatórias). Nessas situações, devem ser atendidas as seguintes condições:
- (a) aqueles que prestam os serviços não são membros da equipe de auditoria;
  - (b) os serviços são prestados somente por curto período de tempo e não se espera que tornem a ocorrer;
  - (c) a situação é discutida com os responsáveis pela governança.

## **Serviços de avaliação**

### **Disposições gerais**

175. Avaliação consiste em desenvolver premissas em relação a futuros acontecimentos, aplicar metodologias e técnicas apropriadas, combiná-las para calcular determinado valor ou intervalo de valores para um ativo, um passivo ou um negócio como um todo.

176. A execução de serviços de avaliação para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:

- se a avaliação terá efeito relevante sobre as demonstrações contábeis;
- a extensão do envolvimento do cliente na determinação e aprovação da metodologia de avaliação e outras questões de julgamento importantes;
- a disponibilidade de metodologias e orientações profissionais estabelecidas;
- para avaliações que envolvem metodologias padrão ou estabelecidas, o grau de subjetividade inerente ao item;
- a confiabilidade e extensão dos dados de suporte;
- o grau de dependência em futuros eventos de tal natureza que poderia criar volatilidade inerente significativa nos valores envolvidos;
- a extensão e clareza das divulgações nas demonstrações contábeis.

A importância de qualquer ameaça criada deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- revisão por outro profissional que não estava envolvido na prestação do serviço de avaliação do trabalho de auditoria ou do trabalho de avaliação executado;
- arranjos para que o pessoal que presta esses serviços não participe do trabalho de auditoria.

177. Certas avaliações não envolvem grau significativo de subjetividade. Esse é provavelmente o caso quando as premissas básicas são estabelecidas por lei ou regulamento ou são amplamente aceitas, e quando as técnicas e as metodologias a serem usadas são baseadas em normas geralmente aceitas ou previstas por lei ou regulamento. Nessas circunstâncias, não é provável que os resultados da avaliação realizada por duas ou mais partes seja significativamente diferente.

178. Se a firma é solicitada a realizar uma avaliação para auxiliar cliente de auditoria com suas obrigações referentes a relatórios fiscais ou para fins de planejamento tributário e os resultados da avaliação não terão efeito direto sobre as demonstrações contábeis, as disposições incluídas no item 191 se aplicam.

### ***Cientes de auditoria que não são entidades de interesse do público***

179. No caso de cliente de auditoria que não é entidade de interesse do público, se o serviço de avaliação tem efeito relevante sobre as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria e a avaliação envolve grau significativo de subjetividade, nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça de autorrevisão a um nível aceitável. Conseqüentemente, a firma não deve prestar serviço de avaliação a um cliente de auditoria.

### ***Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público***

180. A firma não deve prestar serviços de avaliação a um cliente de auditoria que é entidade de interesse do público se as avaliações tiverem efeito relevante, separadamente ou em conjunto, sobre as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria.

## **Serviços fiscais**

181. Os serviços de natureza fiscal compreendem ampla gama de serviços, que incluem:

- elaboração de declarações de impostos;
- cálculos de impostos com a finalidade de elaborar os lançamentos contábeis;
- planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária;

- assessoria na solução de disputas fiscais.

Embora os serviços fiscais prestados pela firma a um cliente de auditoria sejam tratados separadamente dependendo das amplas categorias a que pertencem, na prática, essas atividades são frequentemente inter-relacionadas.

182. A execução de certos serviços fiscais cria ameaças de autorrevisão e de defesa do interesse do cliente. A existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de fatores como:
- (a) o sistema usado pelas autoridades fiscais para avaliar e administrar o imposto em questão e o papel da firma nesse processo;
  - (b) a complexidade do correspondente regime tributário e o grau de julgamento necessário na sua aplicação;
  - (c) as características específicas do trabalho; e
  - (d) o nível de experiência fiscal dos empregados do cliente.

### **Elaboração de declarações de impostos**

183. Os serviços de elaboração de declarações de impostos envolvem auxiliar os clientes com suas obrigações referentes a relatórios fiscais esboçando e preenchendo as informações, incluindo o valor do imposto devido (geralmente em formulários padronizados), que devem ser submetidas às autoridades fiscais aplicáveis. Esses serviços incluem, também, consultoria sobre o tratamento de transações passadas nas declarações de impostos respondendo em nome do cliente de auditoria às solicitações das autoridades fiscais de informações adicionais e análise (incluindo o fornecimento de explicações e suporte técnico para a abordagem que está sendo usada). Os serviços de elaboração de declarações de impostos são baseados geralmente em informações históricas e envolvem principalmente a análise e apresentação dessas informações históricas segundo a legislação fiscal vigente, incluindo precedentes e prática estabelecida. Além disso, as declarações de impostos estão sujeitas a qualquer processo de revisão ou aprovação que a autoridade fiscal considerar adequado. Consequentemente, a prestação desses serviços em geral não cria ameaça à independência se a administração assumir a responsabilidade pelas declarações de impostos incluindo quaisquer julgamentos significativos efetuados.

### **Cálculos de impostos com a finalidade de elaborar lançamentos contábeis**

#### ***Cientes de auditoria que não são entidades de interesse do público***

184. A elaboração de cálculos de passivos (e ativos) fiscais circulantes e diferidos para cliente de auditoria com a finalidade de elaborar os lançamentos contábeis que serão posteriormente auditados pela firma cria ameaça de autorrevisão. A importância da ameaça depende:
- (a) da complexidade da legislação e regulamentação fiscal relevantes e do grau de julgamento necessário para sua aplicação;
  - (b) do nível de experiência fiscal do pessoal do cliente;
  - (c) da materialidade dos valores das demonstrações contábeis.

Devem ser aplicadas salvaguardas quando necessário para eliminar quaisquer ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- utilizar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- se o serviço é executado por membro da equipe de auditoria, utilizar sócio ou membro sênior do *staff* com apropriada especialização, que não seja membro da equipe de auditoria, para revisar os cálculos de impostos;
- obter recomendação de consultoria sobre o serviço de profissional externo da área fiscal.

### ***Clientes de auditoria que são entidades de interesse do público***

185. Exceto em situações de emergência, no caso de cliente de auditoria que é entidade de interesse do público, a firma não deve elaborar cálculos de impostos circulantes e impostos diferidos passivos (e ativos) com a finalidade de elaborar os lançamentos contábeis que são relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria.
186. A elaboração de cálculo de impostos circulantes e impostos diferidos passivos (e ativos) para cliente de auditoria com a finalidade de elaborar os lançamentos contábeis, que não seria permitida segundo esta Norma, pode ser prestada em situações de emergência ou outras situações não usuais quando é impraticável para o cliente de auditoria fazê-los ou contratar outra firma. Esse pode ser o caso quando (a) somente a firma tem os recursos e o conhecimento necessário sobre o negócio do cliente para auxiliá-lo na elaboração tempestiva dos cálculos de seus passivos circulantes e impostos diferidos passivos (e ativos), e (b) uma restrição sobre a capacidade da firma de prestar os serviços resultaria em dificuldades significativas para o cliente (por exemplo, poderia resultar no não cumprimento dos requisitos regulatórios em relação ao relatório). Nessas situações, devem ser atendidas as seguintes condições:
- (a) aqueles que prestam os serviços não são membros da equipe de auditoria;
  - (b) os serviços são prestados somente por curto período de tempo e não se espera que tornem a ocorrer;
  - (c) a situação é discutida com os responsáveis pela governança.

### **Planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária**

187. O planejamento tributário ou outros serviços de consultoria tributária compreendem ampla gama de serviços, como assessoria ao cliente sobre como estruturar seus assuntos de maneira eficiente em termos fiscais ou sobre como aplicar nova lei ou novo regulamento fiscal.
188. Pode ser criada ameaça de autorrevisão em que a consultoria afetará assuntos a serem refletidos nas demonstrações contábeis. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:
- grau de subjetividade envolvido na avaliação do tratamento apropriado para a consultoria tributária nas demonstrações contábeis;
  - até que ponto o resultado da consultoria tributária terá efeito relevante sobre as demonstrações contábeis;
  - se a eficácia da consultoria tributária depende do tratamento contábil ou da apresentação nas demonstrações contábeis, e se há dúvida quanto à adequação do tratamento contábil ou da apresentação segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável;
  - o nível de experiência tributária dos empregados do cliente;
  - até que ponto a consultoria é suportada por lei ou regulamento fiscal, outro precedente ou prática estabelecida;
  - se o tratamento tributário é aprovado pela autoridade fiscal antes da elaboração das demonstrações contábeis.

Por exemplo, a prestação de serviços de planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária quando a consultoria é claramente suportada pela autoridade fiscal ou outro precedente, por prática estabelecida ou com base em legislação fiscal que provavelmente prevaleça, geralmente não cria ameaça à independência.

189. A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- utilizar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- envolver outro profissional que presta serviços da área fiscal, que não esteve envolvido na prestação do serviço fiscal, para prestar consultoria à equipe de auditoria sobre o serviço e revisar o tratamento nas demonstrações contábeis;
- obter consultoria sobre o serviço de profissional externo da área fiscal;
- obter autorização prévia ou consultoria das autoridades fiscais.

190. Quando a eficácia da consultoria tributária depende de um tratamento contábil ou uma apresentação específica nas demonstrações contábeis e:

- (a) a equipe de auditoria tem dúvida razoável sobre a adequação do tratamento contábil relacionado ou apresentação segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- (b) o resultado ou os efeitos da consultoria tributária terão efeito relevante sobre as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria.

A ameaça de autorrevisão seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Conseqüentemente, uma firma não deve prestar essa consultoria tributária a um cliente de auditoria.

191. Ao prestar serviços fiscais para cliente de auditoria, uma firma pode ser solicitada a realizar uma avaliação para auxiliar o cliente com suas obrigações referentes a relatórios fiscais ou no planejamento tributário. Quando o resultado da avaliação tiver efeito direto sobre as demonstrações contábeis, as disposições incluídas nos itens 175 a 180 relativas a serviços de avaliação são aplicáveis. Quando a avaliação é realizada somente para fins fiscais e o resultado da avaliação não tem efeito direto sobre as demonstrações contábeis (ou seja, as demonstrações contábeis são afetadas somente por meio de lançamentos contábeis relacionados com impostos), isso geralmente não criaria ameaça à independência, se esse efeito sobre as demonstrações contábeis for irrelevante ou se a avaliação for sujeita à revisão externa de autoridade fiscal ou autoridade reguladora semelhante. Se a avaliação não é sujeita a uma revisão externa e o efeito é relevante para as demonstrações contábeis, a existência e a importância de qualquer ameaça criada dependem de fatores como:

- até que ponto a metodologia da avaliação é suportada por lei ou regulamento fiscal, outro precedente ou prática estabelecida, e o grau de subjetividade inerente à avaliação;
- a confiabilidade e extensão dos dados de suporte.

A importância de qualquer ameaça criada deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- revisão, por outro profissional, do trabalho de auditoria ou o resultado do serviço fiscal;
- consultar ou obter autorização prévia das autoridades fiscais.

### **Assessoria na solução de disputas fiscais**

192. Pode ser criada ameaça de defesa de interesse do cliente ou de autorrevisão quando a firma representa cliente de auditoria na solução de disputa fiscal depois que as autoridades fiscais tenham notificado o cliente de que elas rejeitaram os argumentos sobre o assunto específico, e o assunto está sendo encaminhado para decisão em processo formal, por exemplo, perante tribunal ou fórum. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:

- se a firma forneceu a assistência que é o objeto da disputa fiscal;
- até que ponto o resultado da disputa terá efeito relevante sobre as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria;
- até que ponto o assunto é suportado por lei ou regulamento fiscal, outro precedente ou prática estabelecida;
- se os processos são conduzidos publicamente;
- o papel desempenhado pela administração na solução da disputa.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- envolver outro profissional da área fiscal que não esteve envolvido na prestação do serviço fiscal, para prestar consultoria à equipe de auditoria sobre os serviços e revisar o tratamento nas demonstrações contábeis;
- obter recomendação de consultoria sobre o serviço de profissional externo da área fiscal.

193. Quando os serviços fiscais envolvem atuar como representante de cliente de auditoria perante tribunal ou fórum para a solução de assunto fiscal e os valores envolvidos são relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, a ameaça de defesa de interesse do cliente seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, a firma não deve prestar esse tipo de serviço para cliente de auditoria. O que constitui “tribunal ou fórum” deve ser determinado de acordo com a maneira que os processos tributários são apreciados em uma jurisdição específica.

194. A firma, contudo, não está impedida de desempenhar um papel contínuo de consultor (por exemplo, responder a solicitações específicas de informações, esclarecer fatos sobre o trabalho executado ou auxiliar o cliente na análise de assuntos fiscais) para o cliente de auditoria em relação ao assunto que está sendo apreciado por tribunal ou fórum.

## **Serviços de auditoria interna**

### Disposições gerais

195. O escopo e os objetivos das atividades de auditoria interna variam muito e dependem do porte e da estrutura da entidade e dos requisitos da administração e dos responsáveis pela governança. As atividades de auditoria interna podem incluir:

- monitoramento do controle interno - revisão dos controles, monitoramento de sua operação e recomendação de melhorias;
- exame de informações financeiras e operacionais - revisão dos meios usados para identificar, mensurar, classificar e comunicar informações financeiras e operacionais, e indagação específica sobre itens individuais, incluindo teste detalhado de transações, saldos e procedimentos;
- revisão da economia, eficiência e eficácia de atividades operacionais, incluindo atividades não financeiras da entidade;
- revisão do cumprimento de leis, regulamentos e outros requisitos externos, e das políticas e diretrizes da administração e outros requisitos internos.

196. Os serviços de auditoria interna envolvem auxiliar o cliente de auditoria na execução de suas atividades de auditoria interna. A prestação de serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria cria ameaça de autorrevisão à independência se a firma usa o trabalho de auditoria interna no curso da auditoria externa subsequente. A execução de parte significativa das

atividades de auditoria interna do cliente aumenta a possibilidade de que o pessoal da firma que presta serviços de auditoria interna assumirá responsabilidade administrativa. Se o pessoal da firma assume responsabilidades da administração ao prestar serviços de auditoria interna, a ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, o pessoal da firma não deve assumir responsabilidades da administração ao prestar serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria.

197. Exemplos de serviços de auditoria interna que envolvem assumir responsabilidades da administração incluem:

- (a) estabelecer políticas de auditoria interna ou a orientação estratégica de atividades de auditoria interna;
- (b) orientar e assumir a responsabilidade pelas ações dos empregados da auditoria interna da entidade;
- (c) decidir quais recomendações resultantes das atividades de auditoria interna devem ser implementadas;
- (d) comunicar os resultados das atividades de auditoria interna aos responsáveis pela governança em nome da administração;
- (e) executar procedimentos que fazem parte do controle interno, como revisar e aprovar mudanças a privilégios de acesso a dados de empregados;
- (f) assumir a responsabilidade por planejar, implementar e manter o controle interno;
- (g) executar serviços de auditoria interna terceirizados, compreendendo toda ou parte substancial da função de auditoria interna, em que a firma é responsável por avaliar o escopo do trabalho da auditoria interna e pode ter responsabilidade por um ou mais dos assuntos observados em (a) a (f).

198. Para evitar a assunção de responsabilidades da administração, a firma somente deve prestar serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria se estiver confortável que:

- (a) o cliente designa profissional apropriado e qualificado, de preferência da alta administração, para ser responsável todo o tempo pelas atividades de auditoria interna e reconhecer a responsabilidade por planejar, implementar e manter o controle interno;
- (b) a administração ou os responsáveis pela governança do cliente revisam, avaliam e aprovam o escopo, o risco e a frequência dos serviços de auditoria interna;
- (c) a administração do cliente avalia a adequação dos serviços de auditoria interna e as constatações resultantes de sua execução;
- (d) a administração do cliente avalia e determina quais recomendações resultantes dos serviços de auditoria interna implementa e administra o processo de implementação;
- (e) a administração do cliente comunica aos responsáveis pela governança as constatações e recomendações significativas resultantes dos serviços de auditoria interna.

199. Quando a firma utiliza o trabalho da auditoria interna, as normas de auditoria requerem a execução de procedimentos para avaliar a adequação desse trabalho. Quando a firma aceita trabalho de prestação de serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria, e os resultados desses serviços serão usados na condução da auditoria externa, é criada ameaça de autorrevisão por causa da possibilidade de que a equipe de auditoria usará os resultados do serviço de auditoria interna sem avaliar adequadamente esses resultados ou sem exercer o mesmo nível de ceticismo profissional que seria exercido quando o trabalho de auditoria interna é executado por pessoas que não são membros da firma. A importância da ameaça depende de fatores como:

- materialidade dos correspondentes valores nas demonstrações contábeis;

- risco de distorção das premissas relacionadas com esses valores das demonstrações contábeis;
- grau de confiança que será depositada no serviço de auditoria interna.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Um exemplo dessa salvaguarda é usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço de auditoria interna.

### ***Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público***

200. No caso de cliente de auditoria que é entidade de interesse do público, a firma não deve prestar serviços de auditoria interna referentes a:

- (a) parte significativa dos controles internos sobre relatórios financeiros;
- (b) sistemas contábeis financeiros que geram informações que são, separadamente ou em conjunto, significativas para os registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria;
- (c) valores ou divulgações que são, separadamente ou em conjunto, relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria.

### **Serviços de tecnologia da informação**

Disposições gerais

201. Os serviços relacionados com sistemas de tecnologia da informação (TI) incluem o planejamento ou a implementação de sistemas de *hardware* ou *software*. Os sistemas podem agregar dados fonte, fazer parte do controle interno sobre relatórios financeiros ou gerar informações que afetam os registros contábeis ou as demonstrações contábeis, ou os sistemas podem não estar relacionados com os registros contábeis do cliente de auditoria, o controle interno sobre relatórios financeiros ou demonstrações contábeis. A prestação de serviços relacionados com sistemas pode criar ameaça de autorrevisão dependendo da natureza dos serviços e dos sistemas de TI.

202. Supõe-se que os seguintes serviços de sistemas de TI não criam ameaça à independência desde que o pessoal da firma não assuma responsabilidades da administração:

- (a) planejamento ou implementação de sistemas de TI que não estão relacionados com o controle interno sobre relatórios financeiros;
- (b) planejamento ou implementação de sistemas de TI que não geram informações que formam parte significativa dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis;
- (c) implementação de *software* “de prateleira” para elaboração de relatórios contábeis ou financeiros que não foi desenvolvido pela firma se a customização necessária para atender as necessidades do cliente não é significativa;
- (d) avaliação e elaboração de recomendações referentes ao sistema planejado, implementado ou operado por outro prestador de serviço ou pelo cliente.

### ***Cientes de auditoria que não são entidades de interesse do público***

203. A prestação de serviços a um cliente de auditoria que não é entidade de interesse do público que envolva o planejamento ou a implementação de sistemas de TI que (a) fazem parte significativa do controle interno sobre relatórios financeiros, ou (b) geram informações que são significativas para os registros contábeis do cliente ou para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria cria ameaça de autorrevisão.

204. A ameaça de autorrevisão é muito significativa para permitir esses serviços, a menos que existam salvaguardas adequadas, assegurando que o cliente:
- (a) reconhece sua responsabilidade por estabelecer e monitorar o sistema de controles internos;
  - (b) atribui a responsabilidade por tomar todas as decisões administrativas relacionadas com o planejamento e a implementação do sistema de *hardware* ou *software* a um empregado competente, de preferência da alta administração;
  - (c) toma todas as decisões administrativas relacionadas com o processo de planejamento e implementação;
  - (d) avalia a adequação e os resultados do planejamento e da implementação do sistema;
  - (e) é responsável por operar o sistema (*hardware* ou *software*) e pelos dados que usa ou gera.
205. Dependendo do grau de confiança que será depositado nos sistemas específicos de TI como parte da auditoria, deve ser determinado se esses serviços, que não são de asseguarção, serão prestados somente com pessoal que não é membro da equipe de auditoria e de diferentes níveis hierárquicos dentro da firma. A importância de qualquer ameaça remanescente deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Um exemplo dessa salvaguarda é a revisão, por outro auditor, do trabalho de auditoria ou do trabalho de que não é asseguarção.

#### ***Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público***

206. No caso de cliente de auditoria que é entidade de interesse do público, a firma não deve prestar serviços que envolvem o planejamento ou a implementação de sistemas de TI que (a) fazem parte significativa do controle interno sobre relatórios financeiros, ou (b) geram informações que são significativas para os registros contábeis do cliente ou para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria.

#### **Serviços de suporte a litígio**

207. Os serviços de suporte a litígio podem incluir atividades de perito ou assistente técnico, no cálculo de danos estimados ou outros valores que podem tornar-se recebíveis ou exigíveis em virtude de litígios ou outras disputas legais, e assistência no gerenciamento e recuperação de documentos. Esses serviços podem criar ameaça de autorrevisão ou de defesa do interesse do cliente.
208. Se a firma presta serviço de suporte a litígio a um cliente de auditoria e o serviço envolve calcular danos ou outros valores que afetam as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, devem ser seguidas as disposições sobre serviços de avaliação incluídos nos itens 175 a 180. No caso de outros serviços de suporte a litígio, a importância de qualquer ameaça criada deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

#### **Serviços legais**

209. Para fins desta Norma, serviços legais são definidos como aqueles em que a pessoa que presta os serviços deve ser habilitada para fazê-los perante tribunais da jurisdição em que o serviço deve ser prestado ou ter a formação legal exigida. Esses serviços legais podem incluir, dependendo da jurisdição, ampla e diversificada gama de áreas, incluindo serviços corporativos e comerciais a clientes, como suporte a contratos, litígios, assessoria jurídica em fusões e aquisições e suporte e auxílio a departamentos jurídicos internos de clientes. A prestação de serviços legais a uma entidade que é cliente de auditoria pode criar ameaças de autorrevisão e de defesa do interesse do cliente.

210. Os serviços legais que auxiliam um cliente de auditoria na execução de transação (por exemplo, suporte a contratos, assessoria jurídica, *due diligence* legal e reestruturação) podem criar ameaças de autorrevisão. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:

- natureza do serviço;
- se o serviço é prestado por membro da equipe de auditoria;
- materialidade de qualquer assunto relacionado com as demonstrações contábeis do cliente.

A importância de qualquer ameaça criada deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- utilizar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- utilizar outro profissional que presta serviços que não esteve envolvido na prestação dos serviços legais para prestar consultoria à equipe de auditoria sobre o serviço e revisar o tratamento nas demonstrações contábeis.

211. Defender os interesses de cliente de auditoria na solução de disputa ou litígio quando os valores envolvidos são relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria criaria ameaça de defesa de interesse do cliente e de autorrevisão tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, a firma não deve prestar esse tipo de serviço para cliente de auditoria.

212. Quando a firma é solicitada a defender os interesses de cliente de auditoria na solução de disputa ou litígio em que os valores envolvidos não são relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, a firma deve avaliar a importância de quaisquer ameaças de representação e de autorrevisão criadas e aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- utilizar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- utilizar outro profissional que presta serviços que não esteve envolvido na prestação dos serviços legais para prestar consultoria à equipe de auditoria sobre o serviço e revisar qualquer tratamento nas demonstrações contábeis.

213. A nomeação de sócio ou profissional da firma como diretor de assuntos legais para um cliente de auditoria criaria ameaças de autorrevisão e de representação tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Normalmente, esse cargo faz parte da alta administração e envolve grande responsabilidade pelos assuntos jurídicos de uma empresa e, conseqüentemente, nenhum membro da firma deve aceitar essa nomeação para um cliente de auditoria.

## **Serviços de recrutamento**

### Disposições gerais

214. A prestação de serviços de recrutamento a um cliente de auditoria pode criar ameaças de interesse próprio, familiaridade ou intimidação. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:

- natureza da assistência solicitada;
- papel da pessoa a ser recrutada.

A importância de qualquer ameaça criada deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Em

todos os casos, a firma não deve assumir responsabilidades da administração, incluindo atuar como negociador em nome do cliente, e a decisão sobre contratação deve ser tomada pelo cliente.

A firma pode, em geral, prestar serviços como revisar as qualificações profissionais de diversos candidatos e fornecer comentários sobre sua adequação para a vaga. Além disso, a firma pode entrevistar candidatos e comentar sobre a competência deles para cargos de contabilidade financeira, administrativos ou de controle.

### ***Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público***

215. A firma não deve prestar os seguintes serviços de recrutamento a um cliente de auditoria que é entidade de interesse do público em relação a um conselheiro ou diretor de entidade, ou à alta administração em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório:

- buscar candidatos para esses cargos;
- realizar verificações de referências de candidatos a esses cargos.

### **Serviços financeiros corporativos**

216. A prestação de serviços financeiros corporativos como (a) auxiliar cliente de auditoria a desenvolver estratégias corporativas, (b) identificar possíveis metas a serem atingidas pelo cliente de auditoria, (c) aconselhar sobre operações de alienação, (d) auxiliar operações de captação de recursos, e (e) prestar consultoria sobre estruturação pode criar ameaças de defesa de interesse do cliente e de autorrevisão. A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- utilizar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar os serviços;
- utilizar outro profissional que não esteve envolvido na prestação do serviço financeiro corporativo para prestar consultoria à equipe de auditoria sobre o serviço e revisar o tratamento contábil e qualquer tratamento nas demonstrações contábeis.

217. A prestação de serviços financeiros corporativos, por exemplo, consultoria para a estruturação de operação financeira corporativa ou para acordos de financiamento que afetarão diretamente os valores que serão informados nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, pode criar ameaça de autorrevisão. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:

- grau de subjetividade envolvido na determinação do tratamento adequado para o resultado ou os efeitos da consultoria financeira corporativa nas demonstrações contábeis;
- até que ponto o resultado da consultoria financeira corporativa afetará diretamente os valores registrados nas demonstrações contábeis e até que ponto os valores das demonstrações contábeis são relevantes;
- se a eficácia da consultoria financeira corporativa depende do tratamento contábil ou da apresentação, em particular, nas demonstrações contábeis, e se há dúvida quanto à adequação do tratamento contábil relacionado ou da apresentação segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- utilizar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- envolver outro profissional que não esteve envolvido na prestação do serviço financeiro corporativo para prestar consultoria à equipe de auditoria sobre o serviço e revisar o tratamento contábil e qualquer tratamento nas demonstrações contábeis.

218. Quando a eficácia da consultoria financeira corporativa depende do tratamento contábil ou da apresentação específica nas demonstrações contábeis e:

- (a) a equipe de auditoria tem dúvida razoável sobre a adequação do tratamento contábil relacionado ou da apresentação segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- (b) o resultado ou os efeitos da consultoria financeira corporativa terão efeito relevante sobre as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria.

A ameaça de autorrevisão seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável, caso em que não deve ser prestada consultoria financeira corporativa.

219. A prestação de serviços financeiros corporativos que envolvem promover, negociar ou subscrever ações de cliente de auditoria criaria ameaça de defesa de interesse do cliente ou de autorrevisão tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, a firma não deve prestar esses serviços a um cliente de auditoria.

## **Honorários**

### **Tamanho relativo dos honorários**

220. Quando o total de honorários de cliente de auditoria representa grande proporção do total de honorários da firma que emite o relatório de auditoria, a dependência desse cliente e a preocupação em perdê-lo criam ameaça de interesse próprio ou intimidação. A importância da ameaça depende de fatores como:

- estrutura operacional da firma;
- se a firma é bem estabelecida ou recém-criada;
- a importância do cliente para a firma em termos qualitativos e/ou quantitativos.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- redução da dependência do cliente;
- revisões externas de controle de qualidade;
- obtenção de consultoria de terceiros, como órgão regulador profissional ou outro auditor sobre julgamentos chave de auditoria.

221. A ameaça de interesse próprio ou intimidação também pode ser gerada quando os honorários gerados por cliente de auditoria representam grande proporção da receita dos clientes de sócio individual ou grande proporção da receita de escritório individual da firma. A importância da ameaça depende de fatores como:

- importância do cliente para o sócio ou escritório em termos qualitativos e/ou quantitativos;
- até que ponto a remuneração do sócio, ou dos sócios do escritório, depende dos honorários gerados pelo cliente.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- redução da dependência do cliente de auditoria;
- revisão, por outro profissional que presta serviços, do trabalho ou, de outra forma, dar assessoria conforme necessário;
- revisões de qualidade, interna ou externa, independentes e regulares do trabalho.

### ***Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público***

222. Quando um cliente de auditoria é entidade de interesse do público e, por dois anos consecutivos, o total de honorários nesse cliente e em suas respectivas entidades relacionadas (sujeito às considerações do item 27) representa mais de 15% do total de honorários recebidos pela firma que está emitindo o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do cliente, a firma deve divulgar para os responsáveis pela governança o fato de que o total desses honorários representa mais de 15% do total de honorários recebidos pela firma, discutindo quais salvaguardas abaixo ela aplicará para reduzir a ameaça a um nível aceitável e aplicar a salvaguarda selecionada:

- providenciar que outro auditor, que não é membro da firma que está emitindo o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis, antes da emissão do relatório do segundo ano, execute revisão do controle de qualidade do trabalho, prevista nas normas profissionais;
- após a emissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do segundo ano, antes da emissão do relatório do terceiro ano, um auditor, que não é membro da firma que está emitindo o relatório sobre as demonstrações contábeis, ou órgão regulador profissional, execute uma revisão da auditoria do segundo ano que é equivalente a uma revisão de controle de qualidade do trabalho (revisão pós-emissão).

Quando o total de honorários exceder significativamente 15%, a firma deve avaliar se a importância da ameaça é tal que uma revisão pós-emissão não reduziria a ameaça a um nível aceitável sendo, portanto, necessária uma revisão pré-emissão. Nessas circunstâncias, deve ser executada uma revisão pré-emissão do relatório.

Depois disso, enquanto os honorários continuarem a exceder 15% em cada ano, deve ocorrer a divulgação e a discussão com os responsáveis pela governança e uma das salvaguardas acima deve ser aplicada. Se os honorários excederem significativamente a 15%, a firma deve avaliar se a importância da ameaça é tal que uma revisão pós-emissão não reduziria a ameaça a um nível aceitável sendo, portanto, necessária uma revisão pré-emissão. Nessas circunstâncias, deve ser realizada uma revisão pré-emissão.

### **Honorários vencidos**

223. Ameaça de interesse próprio pode ser criada se os honorários devidos por cliente de auditoria permanecerem devidos por período de tempo prolongado, especialmente se parte significativa não for paga antes da emissão do relatório de auditoria do exercício seguinte. Geralmente, espera-se que a firma exija o pagamento desses honorários antes da emissão desse relatório de auditoria. Se os honorários permanecerem devidos, a existência e a importância de qualquer ameaça remanescente deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Um exemplo dessa salvaguarda é ter um auditor que não participou do trabalho de auditoria prestar consultoria ou revisar o trabalho executado. A firma também deve avaliar se os honorários vencidos podem ser considerados como equivalentes a empréstimo ao cliente e se, em decorrência da importância dos honorários vencidos, é apropriado que a firma seja recontratada ou continue o trabalho de auditoria.

## **Honorários contingentes**

224. Honorários contingentes são honorários calculados sobre uma base pré-determinada relacionada com o resultado de transação ou o resultado dos serviços prestados pela firma. Para fins desta Norma, os honorários não são considerados contingentes se estabelecidos por tribunal ou outra autoridade pública.
225. Honorários contingentes cobrados direta ou indiretamente pela firma, por exemplo, por meio de intermediário, em relação ao trabalho de auditoria criam ameaça de interesse próprio tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, a firma não deve firmar qualquer acordo de honorários desse tipo.
226. Honorários contingentes cobrados direta ou indiretamente pela firma, por exemplo, por meio de intermediário, em relação ao serviço que não é de asseguarção prestado a um cliente de auditoria também podem criar ameaça de interesse próprio. A ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável se:
- (a) os honorários são cobrados pela firma que está expressando o relatório sobre as demonstrações contábeis e os honorários são relevantes ou espera-se que sejam relevantes para essa firma;
  - (b) os honorários são cobrados por firma da rede que participa de parte significativa da auditoria e os honorários são relevantes ou espera-se que sejam relevantes para essa firma;
  - (c) o resultado do serviço que não é de asseguarção e o valor dos honorários desse serviço, dependem de julgamento futuro ou presente relacionado com a auditoria de valor relevante nas demonstrações contábeis.

Consequentemente, esses acordos não devem ser aceitos.

227. Para outros acordos de honorários contingentes cobrados pela firma por serviço que não é de asseguarção para cliente de auditoria, a existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de fatores como:
- intervalo de honorários possíveis;
  - se a autoridade apropriada determina o resultado do assunto sobre o qual os honorários contingentes serão determinados;
  - natureza do serviço;
  - efeito do evento ou da transação sobre as demonstrações contábeis.

A importância de quaisquer ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- revisão, por outro auditor, do trabalho de auditoria correspondente ou de outra forma dar assessoria conforme necessário;
- utilizar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço que não é de asseguarção.

## **Políticas de remuneração e avaliação**

228. É criada ameaça de interesse próprio quando membro da equipe de auditoria é avaliado ou remunerado por vender serviços que não é de asseguarção para cliente de auditoria. A importância da ameaça depende:
- da proporção da remuneração da pessoa ou da avaliação de desempenho que é baseada na venda desses serviços;

- do papel da pessoa na equipe de auditoria; e
- se as decisões sobre promoção são influenciadas pela venda desses serviços.

Deve ser avaliada a importância da ameaça e, se ela não está em um nível aceitável, a firma deve revisar o plano de remuneração ou processo de avaliação dessa pessoa, ou aplicar salvaguardas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada desses membros da equipe de auditoria;
- revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de auditoria.

229. Um sócio chave de trabalho de auditoria não deve ser avaliado ou remunerado com base no seu sucesso em vender serviços, que não são de asseguarção, para esse cliente de auditoria. Não se pretende com isso proibir acordos usuais de participação nos lucros entre sócios da firma.

## **Presentes e afins**

230. Aceitar presentes ou afins de cliente de auditoria pode criar ameaças de interesse próprio e de familiaridade. Se a firma ou membro da equipe de auditoria aceita presentes ou afins de cliente de auditoria, a menos que o valor seja insignificante ou sem importância, as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Consequentemente, a firma ou membro da equipe de auditoria não deve aceitar esses presentes ou afins.

## **Litígio real ou ameaça de litígio**

231. Quando ocorre litígio, ou sua ocorrência aparenta ser provável, entre a firma ou membro da equipe de auditoria e o cliente de auditoria, são criadas ameaças de interesse próprio e de intimidação. O relacionamento entre a administração do cliente e os membros da equipe de auditoria deve ser caracterizado por completa transparência e divulgação integral sobre todos os aspectos operacionais do cliente. Quando a firma e a administração do cliente são colocadas em posições contrárias por litígio real ou ameaça de litígio, que afeta a disposição da administração de fazer divulgações completas, são criadas ameaças de interesse próprio e de intimidação. A importância das ameaças criadas depende de fatores como:

- materialidade do litígio;
- se o litígio refere-se a um trabalho de auditoria anterior.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- se o litígio envolve membro da equipe de auditoria, retirar essa pessoa da equipe de auditoria;
- revisão, por outro profissional, do trabalho executado.

Se essas salvaguardas não reduzem a ameaça a um nível aceitável, a única medida adequada é retirar-se, ou declinar, do trabalho de auditoria.

**Os itens 232 a 499 foram intencionalmente deixados em branco.**

## **Relatórios que incluem restrição de uso e de distribuição**

500. Os requisitos de independência nesta Seção aplicam-se a todos os trabalhos de auditoria. Entretanto, em determinadas circunstâncias que envolvem trabalhos de auditoria em que o relatório inclui restrição de uso e de distribuição e desde que sejam atendidas as condições descritas nos itens 501 e 502, os requisitos de independência nesta Norma podem ser modificados conforme previsto nos itens 505 a 514. Estes itens são aplicáveis somente em trabalho de auditoria sobre demonstrações contábeis para propósito específico que:
- (a) têm a finalidade de fornecer conclusão positiva ou negativa de que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, no caso de estrutura de apresentação adequada, que as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com tal estrutura;
  - (b) o relatório de auditoria inclui restrição de uso e de distribuição. As modificações não são permitidas no caso de auditoria de demonstrações contábeis requerida por lei ou regulamento.
501. As modificações nos requisitos desta Norma são permitidas se os usuários previstos dos relatórios: (a) têm conhecimento sobre o objetivo e as limitações do relatório, e (b) concordam explicitamente com a aplicação dos requisitos de independência modificados. Os usuários previstos podem obter conhecimento sobre o objetivo e as limitações do relatório por meio da sua participação, direta ou indiretamente por intermédio de seu representante com poderes para atuar pelos usuários previstos, no estabelecimento da natureza e do escopo do trabalho. Essa participação aumenta a capacidade da firma de comunicar-se com os usuários previstos sobre assuntos de independência, incluindo as circunstâncias que são relevantes para a avaliação das ameaças à independência e as salvaguardas aplicáveis necessárias para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e para obter sua concordância sobre os requisitos de independência modificados que devem ser aplicados.
502. A firma deve comunicar (por exemplo, em uma carta de contratação) aos usuários previstos sobre os requisitos de independência que devem ser aplicados com relação à prestação do serviço de auditoria. Quando os usuários previstos são uma classe de usuários (por exemplo, credores em contrato de empréstimo sindicalizado) que não são especificamente identificáveis por nome na época em que os termos do trabalho são estabelecidos, esses usuários devem ser posteriormente informados sobre os requisitos de independência acordados pelo representante (por exemplo, pela disponibilização pelo representante da carta de contratação da firma a todos os usuários).
503. Se a firma também emite relatório de auditoria que não inclui restrição de uso ou de distribuição para o mesmo cliente, as disposições dos itens 500 a 514 não dispensam a aplicação das disposições dos itens 1 a 232 a esse trabalho de auditoria.
504. As modificações nos requisitos desta Norma que são permitidas nas circunstâncias especificadas acima estão descritas nos itens 505 a 514. É requerido o cumprimento de todos os outros aspectos das disposições desta Norma.

### **Entidades de interesse do público**

505. Quando as condições especificadas nos itens 500 a 502 são atendidas, não é necessário aplicar os requisitos adicionais dos itens 100 a 232 que se aplicam a trabalhos de auditoria para entidades de interesse do público.

### **Entidades relacionadas**

506. Quando as condições especificadas nos itens 500 a 502 são atendidas, as referências ao cliente de auditoria não incluem suas entidades relacionadas. Entretanto, quando a equipe de auditoria sabe ou suspeita que uma relação ou circunstância envolvendo outra entidade relacionada do cliente é pertinente para a avaliação da independência da firma em relação ao cliente, a equipe de auditoria deve incluir essa entidade relacionada na identificação e avaliação de ameaças à independência e na aplicação das salvaguardas adequadas.

### **Redes e firmas em rede**

507. Quando as condições especificadas nos itens 500 a 502 são atendidas, a referência à firma não inclui firmas em rede. Entretanto, quando a firma sabe ou acredita que são criadas ameaças por quaisquer interesses e relacionamentos da firma em rede, elas devem ser incluídas na avaliação de ameaças à independência.

### **Interesses financeiros, empréstimos e garantias, relacionamentos comerciais próximos e relacionamentos familiares e pessoais**

508. Quando as condições especificadas nos itens 500 a 502 são atendidas, as disposições especificadas nos itens 102 a 145 aplicam-se somente aos membros da equipe de trabalho, seus familiares imediatos e familiares próximos.

509. Além disso, deve-se avaliar se são criadas ameaças à independência por interesses e relacionamentos, conforme descrito nos itens 102 a 145, entre o cliente de auditoria e os seguintes membros da equipe de auditoria:

- (a) aqueles que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos;
- (b) aqueles que efetuam controle de qualidade para o trabalho, incluindo os que realizam a revisão do controle de qualidade do trabalho.

Deve ser feita avaliação da importância de quaisquer ameaças que a equipe do trabalho acredita que são criadas por interesses e relacionamentos entre o cliente de auditoria e outras pessoas na firma que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de auditoria, incluindo aquelas que recomendam a remuneração, ou que exerçam supervisão direta, administração ou outra forma de monitoramento do sócio do trabalho em relação à execução do trabalho de auditoria (incluindo aquelas em todos os níveis superiores sucessivamente acima do sócio do trabalho até a pessoa que é o sócio principal ou sócio diretor da firma (diretor presidente ou equivalente)).

510. Deve ser feita também, avaliação da importância de quaisquer ameaças que a equipe do trabalho acredita que são criadas por interesses financeiros no cliente de auditoria detidos por pessoas, conforme descrito nos itens 108 a 111 e itens 113 a 115.

511. Quando a ameaça à independência não está em um nível aceitável, salvaguardas devem ser aplicadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

512. Na aplicação das disposições especificadas nos itens 106 e 115 a interesses da firma, se ela tem interesse financeiro relevante, direto ou indireto, no cliente de auditoria, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, a firma não deve ter tal interesse financeiro.

### **Emprego em cliente de auditoria**

513. Deve ser feita avaliação da importância de quaisquer ameaças de quaisquer relacionamentos empregatícios, conforme descrito nos itens 134 a 138. Quando existe ameaça que não está em

um nível aceitável, salvaguardas devem ser aplicadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos de salvaguardas que podem ser apropriadas incluem aquelas especificadas no item 136.

### **Prestação de serviços que não são de asseguração**

514. Se a firma conduz um trabalho para emitir relatório de uso e de distribuição restritos para cliente de auditoria e presta serviço que não é de asseguração ao cliente de auditoria, devem ser cumpridas as disposições dos itens 156 a 232, observados os itens 504 a 507.

### **Introdução**

1. Esta Norma trata dos requisitos de independência para trabalho de asseguração que não são trabalhos de auditoria ou de revisão. Os requisitos de independência para trabalhos de auditoria e de revisão são tratados na Seção 290. Se o cliente de asseguração também é cliente de auditoria ou de revisão, os requisitos da Seção 290 também se aplicam à firma, às firmas em rede e aos membros da equipe de auditoria ou de revisão. Em determinadas circunstâncias que envolvem trabalhos de asseguração em que o relatório de asseguração inclui restrição de uso e de distribuição e desde que sejam atendidas certas condições, os requisitos de independência nesta Norma podem ser modificados conforme previsto nos itens 21 a 27.
2. Os trabalhos de asseguração destinam-se a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos no resultado da avaliação ou mensuração de objeto com base em critérios. A NBC TA 01 – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade descreve os elementos e objetivos do trabalho de asseguração e identifica trabalhos para os quais se aplicam as normas para Outros Trabalhos de Asseguração (NBC TOs). Para uma descrição dos elementos e objetivos do trabalho de asseguração, consulte a NBC TA 01.
3. O cumprimento do princípio fundamental de objetividade requer ser independente dos clientes de asseguração. No caso em que o trabalho de asseguração é de interesse do público e, portanto, requerido por esta Norma que os membros das equipes de asseguração e as firmas sejam independentes dos clientes de asseguração, e que sejam avaliadas quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos de uma firma em rede. Além disso, quando a equipe de asseguração sabe ou acredita que uma relação ou circunstância envolvendo outra entidade relacionada do cliente de asseguração é relevante para a avaliação da independência da firma em relação ao cliente, a equipe de asseguração deve incluir essa entidade relacionada na identificação e avaliação de ameaças à independência e na aplicação das salvaguardas adequadas.

### **Abordagem da estrutura conceitual sobre a independência**

4. O objetivo desta Norma é auxiliar as firmas e os membros das equipes de asseguração na aplicação da abordagem da estrutura conceitual descrita abaixo para a conquista e manutenção da independência.
5. Independência compreende:

*Independência de pensamento*

A postura mental que permite expressar opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo à pessoa agir com integridade e exercer objetividade e ceticismo profissional.

#### *Aparência de independência*

Evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma ou de membro da equipe de asseguarção sejam comprometidos.

6. A abordagem da estrutura conceitual deve ser aplicada pelos profissionais para:
  - identificar ameaças à independência (ver item 7 da Seção 290);
  - avaliar a importância das ameaças identificadas;
  - aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Quando o auditor avalia que salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou o relacionamento que cria as ameaças, declinar ou descontinuar o trabalho de asseguarção.

O auditor deve exercer seu julgamento profissional ao aplicar a estrutura conceitual.

7. Muitas circunstâncias, ou combinações de circunstâncias, diferentes podem ser relevantes na avaliação das ameaças à independência. É impossível definir todas as situações que criam ameaças à independência e especificar as medidas apropriadas. Portanto, esta Norma estabelece a estrutura conceitual que requer que as firmas e os membros das equipes de asseguarção identifiquem, avaliem e tratem as ameaças à independência. A abordagem da estrutura conceitual auxilia os auditores no cumprimento das exigências de independência dessa Norma. Ela comporta muitas variações de circunstâncias que criam ameaças à independência e pode evitar que o auditor conclua que uma situação é permitida se não for especificamente proibida.
8. O item 100 e seguintes descrevem como o conceito sobre a independência deve ser aplicado. Esses itens não tratam de todas as circunstâncias e relacionamentos que criam ou podem criar ameaças à independência.
9. Ao decidir sobre a aceitação ou continuação de trabalho, ou se uma pessoa específica pode ser membro da equipe de asseguarção, a firma deve identificar e avaliar quaisquer ameaças à independência. Se as ameaças não estão em um nível aceitável, e a decisão é aceitar o trabalho ou incluir pessoa específica na equipe de asseguarção, a firma deve avaliar se as salvaguardas estão disponíveis para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Se a decisão é que o trabalho deve ser continuado, a firma deve avaliar se quaisquer salvaguardas existentes continuarão eficazes para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, ou se outras salvaguardas precisarão ser aplicadas, ou, ainda, se o trabalho precisa ser descontinuado. Sempre que a firma tomar conhecimento de novas informações sobre ameaça à independência durante o trabalho, a firma deve avaliar a importância da ameaça de acordo com os conceitos sobre a independência.
10. Em toda esta Norma, faz-se referência à importância das ameaças à independência. Na avaliação da importância da ameaça, os fatores qualitativos bem como os quantitativos devem ser levados em consideração.

11. Esta Norma, na maioria dos casos, não determina a responsabilidade específica de pessoas dentro da firma por ações relacionadas com independência porque a responsabilidade pode diferir dependendo do porte, da estrutura e da organização da firma. A firma deve, segundo as normas de controle de qualidade emitida pelo CFC, estabelecer políticas e procedimentos planejados para fornecer segurança razoável de que a independência é mantida quando requerida pelas exigências éticas pertinentes.

## **Trabalhos de asseguarção**

12. Conforme explicado adicionalmente na NBC TA 01, no trabalho de asseguarção o auditor emite conclusão destinada a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos (que não sejam a parte responsável) no resultado da avaliação ou mensuração do objeto com base em critérios.
13. O resultado da avaliação ou mensuração do objeto são as informações resultantes da aplicação dos critérios ao objeto. O termo “informações sobre o objeto” significa o resultado da avaliação ou mensuração do objeto. Por exemplo, a estrutura considera que uma afirmação sobre a eficácia do controle interno (informação sobre o objeto) é resultante da aplicação da estrutura para avaliação da eficácia de controles internos, como COSO ou CoCo (COSO vem da sigla em inglês aplicável ao *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, enquanto que CoCo refere-se aos princípios do Instituto Canadense de Contadores,) para o processo de controle interno (objeto).
14. Os trabalhos de asseguarção podem ser baseados em afirmações ou de relatório direto. Nos dois casos, eles envolvem três partes distintas: o auditor, a parte responsável e os usuários previstos.
15. No trabalho de asseguarção baseado em afirmações, a avaliação ou a mensuração do objeto é realizada pela parte responsável e as informações sobre o objeto estão baseadas na afirmação efetuada pela parte responsável que é disponibilizada aos usuários previstos.
16. No trabalho de asseguarção de relatório direto, o auditor efetua diretamente a avaliação ou a mensuração do objeto ou obtém uma representação da parte responsável que realizou a avaliação ou mensuração que não está disponível para os usuários previstos. As informações sobre o objeto são fornecidas aos usuários previstos no relatório de asseguarção.

## **Trabalhos de asseguarção baseados em afirmações**

17. No trabalho de asseguarção baseado em afirmações, (também conhecido como “relatório indireto”) os membros da equipe de asseguarção e a firma devem ser independentes do cliente de asseguarção (a parte responsável pelas informações sobre o objeto, e que pode ser responsável pelo próprio objeto). Esses requisitos de independência proibem determinados relacionamentos entre os membros da equipe de asseguarção e (a) conselheiros ou diretores, e (b) pessoas no cliente em cargo que exerça influência significativa sobre as informações sobre o objeto. Além disso, deve-se avaliar se são criadas ameaças à independência por relacionamentos com pessoas no cliente em cargo que exerça influência significativa sobre as informações sobre o objeto. Deve ser feita avaliação da importância de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos de firmas em rede (ver itens 13 a 24 da Seção 290).
18. Na maioria dos trabalhos de asseguarção baseados em afirmações, a parte responsável é responsável pelas informações sobre o objeto e pelo próprio objeto. Entretanto, em alguns trabalhos, a parte responsável pode não ser responsável pelo objeto em si. Por exemplo,

quando o auditor é contratado para executar trabalho de asseguarção sobre o relatório elaborado por consultor ambiental sobre práticas de sustentabilidade da empresa a ser distribuído a usuários previstos, o consultor ambiental é a parte responsável pelas informações sobre o objeto, mas a empresa é responsável pelo objeto (as práticas de sustentabilidade).

19. Nos trabalhos de asseguarção baseados em afirmações em que a parte responsável é responsável pelas informações sobre o objeto, mas não pelo objeto, os membros da equipe de asseguarção e a firma devem ser independentes da parte responsável pelas informações sobre o objeto (o cliente de asseguarção). Além disso, deve ser feita a avaliação de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos entre um membro da equipe de asseguarção, a firma, uma firma em rede e a parte responsável pelo objeto.

### **Trabalhos de asseguarção de relatório direto**

20. No trabalho de relatório direto, os membros da equipe de asseguarção e a firma devem ser independentes do cliente de asseguarção (a parte responsável pelo objeto). Deve ser feita também avaliação de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos de firmas em rede.

### **Relatórios que incluem restrição de uso e de distribuição**

21. Em determinadas circunstâncias em que o relatório de asseguarção inclui restrição de uso e de distribuição, e desde que sejam atendidas certas condições deste item e do item 22, os requisitos de independência nesta Norma podem ser modificados. As modificações nos requisitos desta Norma são permitidas se os usuários previstos do relatório (a) têm conhecimento sobre o objetivo, as informações sobre o objeto e as limitações do relatório, e (b) concordam explicitamente com a aplicação dos requisitos de independência modificados. Os usuários previstos podem obter conhecimento sobre o objetivo, as informações sobre o objeto e as limitações do relatório por meio da sua participação, direta ou indiretamente pelo seu representante com autoridade de atuar pelos usuários previstos, no estabelecimento da natureza e do escopo do trabalho. Essa participação aumenta a capacidade da firma de comunicar-se com os usuários previstos sobre assuntos de independência, incluindo as circunstâncias que são relevantes para a avaliação das ameaças à independência e as salvaguardas aplicáveis necessárias para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e para obter sua concordância sobre os requisitos de independência modificados que devem ser aplicados.
22. A firma deve comunicar (por exemplo, em carta de contratação) aos usuários previstos sobre os requisitos de independência que devem ser aplicados com relação à prestação de serviço de asseguarção. Quando os usuários previstos são uma classe de usuários (por exemplo, credores em contrato de empréstimo sindicalizado) que não são especificamente identificáveis por nome na época em que os termos do trabalho são estabelecidos, esses usuários devem ser posteriormente informados sobre os requisitos de independência acordados pelo representante (por exemplo, pela disponibilização pelo representante da carta de contratação da firma a todos os usuários).
23. Se a firma também emite relatório de asseguarção que não inclui restrição de uso ou de distribuição para o mesmo cliente, as disposições dos itens 25 a 27 não mudam o requisito para aplicar as disposições dos itens 1 a 159 a esse trabalho de asseguarção. Se a firma também emite relatório de auditoria, que inclui ou não restrição de uso ou de distribuição, para o mesmo cliente, as disposições da Seção 290 devem ser aplicadas a esse trabalho de auditoria.

24. As modificações nos requisitos desta Norma que são permitidas nas circunstâncias especificadas acima estão descritas nos itens 25 a 27. É requerido o cumprimento de todos os outros aspectos desta Norma.
25. Quando as condições especificadas nos itens 21 e 22 são atendidas, as disposições pertinentes especificadas nos itens 104 a 134 aplicam-se a todos os membros da equipe de trabalho, seus familiares imediatos e familiares próximos. Além disso, deve-se avaliar se são criadas ameaças à independência por interesses e relacionamentos entre o cliente de asseguração e os seguintes membros da equipe de asseguração:
- aqueles que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos;
  - aqueles que efetuam controle de qualidade para o trabalho, incluindo os que realizam a revisão do controle de qualidade do trabalho.
- Deve ser feita também avaliação, por referência às disposições especificadas nos itens 104 a 134, de quaisquer ameaças que a equipe de trabalho acredita que são criadas por interesses e relacionamentos entre o cliente de asseguração e outras pessoas na firma que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de asseguração, incluindo aquelas que recomendam a remuneração, ou que exerçam supervisão direta, administração ou outra forma de monitoramento do sócio do trabalho de asseguração em relação à execução do trabalho de asseguração.
26. Mesmo que as condições especificadas nos itens 21 e 22 sejam atendidas, se a firma tem interesse financeiro relevante, direto ou indireto, no cliente de asseguração, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, a firma não deve ter tal interesse financeiro. Além disso, a firma deve cumprir as outras disposições aplicáveis desta Norma, descritas nos itens 113 a 159.
27. Deve ser feita, também, avaliação de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos de firmas em rede.

### **Partes responsáveis múltiplas**

28. Em alguns trabalhos de asseguração, baseados em afirmações ou de relatório direto, pode haver diversas partes responsáveis. Ao avaliar se é necessário aplicar as disposições desta Norma a cada parte responsável nesses trabalhos, a firma pode levar em conta se o interesse ou o relacionamento entre a firma, o membro da equipe de asseguração e a parte responsável específica criaria ameaça à independência que não é insignificante ou sem importância no contexto das informações sobre o objeto. Isso leva em conta fatores como:
- materialidade das informações sobre o objeto (ou do objeto) pelas quais a parte responsável específica é responsável;
  - grau de interesse do público associado ao trabalho.
- Se a firma avalia que a ameaça à independência criada por qualquer desses interesses ou desses relacionamentos com a parte responsável específica seria insignificante e sem importância, pode não ser necessário aplicar todas as disposições desta Norma a essa parte responsável.

## Documentação

29. A documentação fornece evidência dos julgamentos do auditor na formação de conclusões sobre o cumprimento de requisitos de independência. A ausência de documentação não é determinante se a firma considerou o assunto específico nem se ela é independente.

O auditor deve documentar as conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência e a essência de quaisquer discussões pertinentes que suportam essas conclusões. Consequentemente:

- (a) quando são necessárias salvaguardas para reduzir a ameaça a um nível aceitável, o auditor deve documentar a natureza da ameaça e das salvaguardas existentes ou aplicadas que reduzem a ameaça a um nível aceitável;
- (b) quando a ameaça necessitou de análise significativa para avaliar se eram necessárias salvaguardas e o auditor concluiu que não, porque a ameaça já estava em um nível aceitável, o auditor deve documentar a natureza da ameaça e a justificativa para a conclusão.

## Período de contratação

30. A independência em relação ao cliente de asseguarção é requerida durante o período de contratação e o período coberto pelas informações sobre o objeto. O período de contratação começa quando a equipe de asseguarção inicia a execução dos serviços referentes ao trabalho específico. O período de contratação termina quando o relatório de asseguarção é emitido. Quando o trabalho é de natureza recorrente, ele termina com a notificação de qualquer das partes de que o relacionamento profissional terminou ou com a emissão do relatório final de asseguarção, o que ocorrer por último.

31. Quando a entidade se torna cliente de asseguarção durante ou após o período coberto pelas informações sobre o objeto sobre as quais a firma expressará sua conclusão, a firma deve avaliar se são criadas quaisquer ameaças à independência por:

- relacionamentos financeiros ou comerciais com o cliente de asseguarção durante ou após o período coberto pelas informações sobre o objeto, mas antes da aceitação do trabalho de asseguarção;
- serviços prestados anteriormente ao cliente de asseguarção.

32. Se um serviço que não é de asseguarção foi prestado ao cliente de asseguarção durante ou após o período coberto pelas informações sobre o objeto, mas antes de a equipe de asseguarção iniciar a execução dos serviços de asseguarção, e o serviço não seria permitido durante o período de contratação de asseguarção, a firma deve avaliar quaisquer ameaças à independência criadas pelo serviço. Se a ameaça não está em um nível aceitável, o trabalho de asseguarção somente deve ser aceito se forem aplicadas salvaguardas para eliminar quaisquer ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- não incluir pessoal que prestou o serviço que não é de asseguarção como membros da equipe de asseguarção;
- revisão, por outro auditor, do trabalho de asseguarção e do trabalho que não é de asseguarção conforme seja apropriado;
- contratação de outra firma para avaliar os resultados do serviço que não é de asseguarção ou encaminhamento do serviço que não é de asseguarção para ser feito por outra firma na extensão necessária para permitir que ela assuma a responsabilidade pelo serviço.

Entretanto, se o serviço que não é de asseguarção não foi concluído e não é prático concluir ou terminar o serviço antes do início dos serviços profissionais relacionados com o trabalho

de asseguração, a firma somente deve aceitar o trabalho de asseguração se estiver confortável que:

- o serviço que não é de asseguração será concluído em curto período de tempo;
- o cliente tem acordos para transferir o serviço para outro prestador de serviço em curto período de tempo.

Durante o período do serviço, devem ser aplicadas salvaguardas quando necessário. Além disso, o assunto deve ser discutido com os responsáveis pela governança.

## **Outras considerações**

33. Pode haver ocasiões em que há violação involuntária desta Norma. Caso ocorra violação involuntária, geralmente será considerado que ela não compromete a independência, desde que a firma tenha políticas e procedimentos de controle de qualidade adequados, equivalentes aos exigidos pelas normas de controle de qualidade aplicáveis, para manter a independência e, depois de constatada, a violação seja prontamente corrigida e quaisquer salvaguardas necessárias sejam aplicadas para eliminar qualquer ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. A firma deve avaliar se deve discutir o assunto com os responsáveis pela governança.

**Os itens 34 a 99 foram intencionalmente deixados em branco.**

## **Aplicação da estrutura conceitual sobre a independência**

100. Os itens 104 a 159 descrevem circunstâncias e relacionamentos específicos que criam ou podem criar ameaças à independência. Os itens descrevem as ameaças em potencial e os tipos de salvaguardas que podem ser apropriadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável e identificar determinadas situações nas quais nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Os itens não descrevem todas as circunstâncias e relacionamentos que criam ou podem criar ameaça à independência. A firma e os membros da equipe de asseguração devem avaliar as implicações semelhantes de circunstâncias e relacionamentos diferentes, e avaliar se podem ser aplicadas salvaguardas, incluindo as salvaguardas descritas no item 100(a), (b) e (c) da Seção 290, quando necessário para eliminar as ameaças à independência ou reduzi-las a um nível aceitável.
101. Os itens demonstram como a estrutura conceitual se aplica a trabalhos de asseguração e devem ser lidos juntamente com o item 28 que explica que, na maioria dos trabalhos de asseguração, há uma parte responsável e essa parte responsável é o cliente de asseguração. Entretanto, em alguns trabalhos de asseguração, há duas ou mais partes responsáveis. Nessas circunstâncias, deve ser feita avaliação de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos entre membro da equipe de asseguração, a firma, a firma em rede e a parte responsável pelo objeto. Para relatórios de asseguração que incluem restrição de uso e de distribuição, os itens devem ser lidos no contexto dos itens 21 a 27.
102. No final desta Norma, fornece-se orientação adicional sobre aplicação dos requisitos de independência contidos nesta Norma para trabalhos de asseguração.
103. Os itens 104 a 120 contêm referências à materialidade de interesse financeiro, empréstimo, garantia, ou à importância de relacionamento comercial. Com a finalidade de avaliar se esse interesse é relevante para a pessoa, deve-se levar em conta o patrimônio líquido combinado da pessoa e dos familiares imediatos da pessoa.

## Interesses financeiros

104. Deter interesse financeiro em cliente de asseguarção pode criar ameaça de interesse próprio. A existência e a importância de qualquer ameaça criada depende: (a) do papel da pessoa que detém o interesse financeiro, (b) se o interesse financeiro é direto ou indireto, e (c) da relevância do interesse financeiro.
105. É possível deter interesses financeiros por meio de intermediário (por exemplo, veículo de investimento coletivo, espólio, massa falida ou *trust*). A determinação se esses interesses financeiros são diretos ou indiretos depende de se o beneficiário tem controle sobre o veículo de investimento ou a capacidade de influenciar suas decisões de investimento. No caso de haver controle sobre o veículo de investimento ou a capacidade de influenciar decisões de investimento, esta Norma define esse interesse financeiro como interesse financeiro direto. Por outro lado, quando o beneficiário do interesse financeiro não tem controle sobre o veículo de investimento ou a capacidade de influenciar suas decisões de investimento, esta Norma define esse interesse financeiro como interesse financeiro indireto.
106. Se um membro da equipe de asseguarção, familiar imediato dessa pessoa, ou a firma tem interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de asseguarção, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, nenhuma das pessoas relacionadas a seguir deve ter interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente, a saber: membro da equipe de asseguarção, familiar imediato dessa pessoa ou a firma.
107. Quando um membro da equipe de asseguarção tem familiar próximo e sabe que tal familiar tem interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de asseguarção, é criada ameaça de interesse próprio. A importância da ameaça depende de fatores como:
- natureza do relacionamento entre o membro da equipe de asseguarção e o familiar próximo;
  - relevância do interesse financeiro para o familiar próximo.
- A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
- alienação pelo familiar próximo, assim que possível, de todo o interesse financeiro ou de parte suficiente do interesse financeiro indireto de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante;
  - revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de asseguarção;
  - retirada da pessoa da equipe de asseguarção.
108. Se um membro da equipe de asseguarção, familiar imediato dessa pessoa ou a firma tem interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante na controladora do cliente de asseguarção, e o cliente seja relevante para a controladora, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, nenhuma das pessoas relacionadas a seguir deve ter tal interesse financeiro, a saber: membro da equipe de asseguarção, familiar imediato dessa pessoa e a firma.
109. A firma, um membro da equipe de asseguarção ou familiar imediato dessa pessoa que deter interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de asseguarção como *trustee* cria ameaça de interesse próprio. Interesse desse tipo não deve ser detido, a menos que:

- (a) nem o *trustee*, nem o familiar imediato do *trustee*, nem a firma sejam beneficiários do *trust*;
- (b) o interesse no cliente de asseguarção detido pelo *trust* não seja relevante para o *trust*;
- (c) o *trust* não seja capaz de exercer influência significativa sobre o cliente de asseguarção;
- (d) o *trustee*, um familiar imediato do *trustee*, ou a firma não possam influenciar significativamente qualquer decisão de investimento que envolva interesse financeiro no cliente de asseguarção.

110. Os membros da equipe de asseguarção devem avaliar se a ameaça de interesse próprio é criada por quaisquer interesses financeiros conhecidos no cliente de asseguarção detidos por outras pessoas incluindo:

- sócios e profissionais da firma, que não sejam os mencionados acima, ou seus familiares imediatos;
- pessoas com relacionamento pessoal próximo com membro da equipe de asseguarção.

Se esses interesses criam ameaça de interesse próprio depende de fatores como:

- a estrutura organizacional, operacional e de relatórios da firma;
- a natureza do relacionamento entre a pessoa e o membro da equipe de asseguarção.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada da equipe de asseguarção do membro que tem o relacionamento pessoal;
- exclusão do membro da equipe de asseguarção de qualquer tomada de decisão significativa em relação ao trabalho de asseguarção;
- revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de asseguarção.

111. Se a firma, um membro da equipe de asseguarção, ou familiar imediato dessa pessoa recebe interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante em cliente de asseguarção, por meio de herança, presente ou em decorrência de fusão, e esse interesse não pode ser detido segundo esta Norma, então:

- (a) se o interesse é recebido pela firma, o interesse financeiro deve ser alienado imediatamente ou quantidade suficiente do interesse indireto deve ser alienada, de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante;
- (b) se o interesse é recebido por membro da equipe de asseguarção ou familiar imediato dessa pessoa, a pessoa que recebeu o interesse financeiro deve alienar imediatamente o interesse financeiro ou alienar quantidade suficiente do interesse indireto de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante.

112. Quando ocorre violação involuntária desta Norma no que se refere a interesse financeiro em cliente de asseguarção, considera-se que ela não compromete a independência se:

- (a) a firma estabeleceu políticas e procedimentos que requerem a pronta notificação sobre quaisquer violações resultantes da compra, herança ou outra aquisição de interesse financeiro em cliente de asseguarção;
- (b) as medidas tomadas no item 111(a) e (b) são tomadas como aplicáveis;
- (c) a firma aplica outras salvaguardas quando necessário para reduzir qualquer ameaça remanescente a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
  - (i) revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de asseguarção;
  - (ii) exclusão da pessoa de qualquer tomada de decisão significativa em relação ao trabalho de asseguarção.

A firma deve avaliar se deve discutir o assunto com os responsáveis pela governança.

## **Empréstimos e garantias**

113. Empréstimo ou garantia de empréstimo para membro da equipe de asseguarção ou para familiar imediato dessa pessoa ou ainda para a firma concedido por cliente de asseguarção que seja banco ou instituição semelhante pode criar ameaça à independência. Se o empréstimo ou a garantia não é concedido segundo procedimentos, termos e condições de empréstimo normais, seria criada ameaça de interesse próprio tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Conseqüentemente, um membro da equipe de asseguarção, familiar imediato dessa pessoa ou a firma não devem aceitar esse empréstimo ou essa garantia.
114. Se o empréstimo para a firma é concedido por cliente de asseguarção que é banco ou instituição semelhante segundo procedimentos, termos e condições de empréstimo normais, e ele é relevante para o cliente de asseguarção ou para a firma que recebe o empréstimo, pode ser possível aplicar salvaguardas para reduzir a ameaça de interesse próprio a um nível aceitável. Um exemplo dessa salvaguarda é um auditor da firma em rede que não está envolvido no trabalho de asseguarção e não recebeu o empréstimo revisar o trabalho.
115. Empréstimo ou garantia de empréstimo para membro da equipe de asseguarção ou familiar imediato dessa pessoa, concedido por cliente de asseguarção que seja banco ou instituição semelhante não cria ameaça à independência se o empréstimo ou a garantia for concedido segundo procedimentos, termos e condições normais de empréstimo. Exemplos desses empréstimos incluem hipotecas residenciais, saques a descoberto, financiamentos de automóveis e saldos de cartão de crédito.
116. Se a firma, um membro da equipe de asseguarção ou familiar imediato dessa pessoa, aceita empréstimo ou garantia de empréstimo, de cliente de asseguarção que não é banco ou instituição semelhante, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável, a menos que o empréstimo ou a garantia seja irrelevante para a firma ou membro da equipe de asseguarção ou seu familiar imediato, conforme o caso, e para o cliente.
117. Da mesma forma, se a firma ou membro da equipe de asseguarção, familiar imediato dessa pessoa, concede ou garante empréstimo a um cliente de asseguarção, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável, a menos que o empréstimo ou a garantia seja irrelevante para a firma ou membro da equipe de asseguarção ou seu familiar imediato, conforme o caso, e para o cliente.
118. Se a firma, membro da equipe de asseguarção ou familiar imediato dessa pessoa mantém depósitos ou conta de corretagem em cliente de asseguarção que é banco, corretora ou instituição semelhante, não é criada ameaça à independência se o depósito ou a conta de corretagem for mantida em condições comerciais normais.

## **Relacionamentos comerciais**

119. O relacionamento comercial próximo entre a firma ou membro da equipe de asseguarção ou familiar imediato dessa pessoa, conforme o caso, e o cliente de asseguarção ou sua administração decorrente de relacionamento comercial ou interesse financeiro comum pode criar ameaças de interesse próprio ou intimidação. Exemplos desses relacionamentos incluem:

- ter interesse financeiro em empreendimento conjunto com o cliente ou seu controlador, conselheiro, diretor ou outra pessoa que desempenha funções da alta administração para esse cliente;
- acordos para combinar um ou mais serviços ou produtos da firma com um ou mais serviços ou produtos do cliente, comercializando o pacote referente às duas partes;
- acordos de distribuição ou comercialização segundo os quais a firma distribui ou comercializa os produtos ou serviços do cliente, ou o cliente distribui ou comercializa os produtos ou serviços da firma.

A menos que o interesse financeiro seja irrelevante e o relacionamento comercial seja insignificante para a firma e o cliente ou sua administração, a ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, a menos que o interesse financeiro seja irrelevante e o relacionamento comercial insignificante, não se deve entrar no relacionamento comercial ou ele deve ser reduzido a um nível insignificante ou descontinuado.

No caso de membro da equipe de asseguarção, a menos que o interesse financeiro seja irrelevante e o relacionamento comercial insignificante para esse membro, a pessoa deve ser retirada da equipe de asseguarção.

Se o relacionamento comercial é entre o familiar imediato de membro da equipe de asseguarção e o cliente de asseguarção ou sua administração, a importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

120. A compra, pela firma, de produtos e serviços de cliente de asseguarção ou por membro da equipe de asseguarção ou familiar imediato dessa pessoa geralmente não cria ameaça à independência, desde que a transação esteja no curso normal do negócio e os termos sejam equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes. Entretanto, essas transações podem ser de natureza ou magnitude tal que criam ameaça de interesse próprio. A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- eliminação ou redução da magnitude da transação;
- retirada da pessoa da equipe de asseguarção.

## **Relacionamentos familiares e pessoais**

121. Relacionamentos familiares e pessoais entre membro da equipe de asseguarção e conselheiro ou diretor ou certos empregados (dependendo de seu papel) do cliente de asseguarção podem criar ameaças de interesse próprio, familiaridade ou intimidação. A existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de diversos fatores, incluindo as responsabilidades individuais na equipe de asseguarção, o papel do familiar ou outra pessoa no cliente e a proximidade do relacionamento.

122. Quando um familiar imediato de membro da equipe de asseguarção é:

- (a) conselheiro ou diretor do cliente de asseguarção;
- (b) empregado que pode exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção, ou que pôde exercer influência durante qualquer período coberto pelo trabalho ou pelas informações sobre o objeto, as ameaças à independência somente podem ser reduzidas a um nível aceitável mediante retirada da pessoa da equipe de asseguarção. A proximidade do relacionamento é tal que nenhuma outra salvaguarda

poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, ninguém com relacionamento desse tipo deve ser membro da equipe de asseguração.

123. São criadas ameaças à independência quando um familiar imediato de membro da equipe de asseguração é empregado que pode exercer influência significativa sobre o objeto do trabalho. A importância das ameaças depende de fatores como:

- cargo do familiar imediato;
- papel do profissional na equipe de asseguração.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada da pessoa da equipe de asseguração;
- definição das responsabilidades da equipe de asseguração de modo que o profissional não trate de assuntos que sejam responsabilidade do familiar imediato.

124. São criadas ameaças à independência quando um familiar próximo de membro da equipe de asseguração é:

- conselheiro ou diretor do cliente de asseguração;
- empregado que pode exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de asseguração.

A importância das ameaças depende de fatores como:

- natureza do relacionamento entre o membro da equipe de asseguração e o familiar próximo;
- cargo do familiar próximo;
- papel do profissional na equipe de asseguração.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada da pessoa da equipe de asseguração;
- definição das responsabilidades da equipe de asseguração de modo que o profissional não trate de assuntos que sejam responsabilidade do familiar próximo.

125. São criadas ameaças à independência quando um membro da equipe de asseguração tem relacionamento próximo com pessoa que não é familiar imediato ou próximo, mas é conselheiro ou diretor ou empregado que pode exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de asseguração. O membro da equipe de asseguração que tem esse relacionamento deve consultar as políticas e procedimentos da firma. A importância das ameaças depende de fatores como:

- natureza do relacionamento entre a pessoa e o membro da equipe de asseguração;
- cargo da pessoa no cliente;
- papel do profissional na equipe de asseguração.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada do profissional da equipe de asseguração;
- definição das responsabilidades da equipe de asseguração de modo que o profissional não trate de assuntos que sejam responsabilidade da pessoa com quem o profissional tem relacionamento próximo.

126. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, familiaridade ou intimidação decorrente de relacionamento pessoal e familiar entre (a) sócio ou empregado da firma que não é membro da equipe de asseguração, e (b) conselheiro ou diretor do cliente de asseguração ou empregado que pode exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de asseguração. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:

- natureza do relacionamento entre o sócio ou o empregado da firma e o conselheiro ou diretor ou empregado do cliente;
- interação entre o sócio ou o empregado da firma e a equipe de asseguração;
- cargo do sócio ou empregado na firma;
- papel da pessoa no cliente.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- definição das responsabilidades do sócio ou empregado para reduzir qualquer possível influência sobre o trabalho de asseguração;
- revisão, por outro auditor, do correspondente trabalho de asseguração executado.

127. Quando ocorre violação involuntária desta Norma no que se refere a relacionamentos familiares e pessoais, considera-se que ela não compromete a independência se:

- (a) a firma estabeleceu políticas e procedimentos que requerem a pronta notificação para a firma sobre quaisquer violações resultantes de mudanças na situação empregatícia de seus familiares imediatos ou próximos ou outros relacionamentos pessoais que criam ameaças à independência;
- (b) a violação involuntária refere-se ao familiar imediato do membro da equipe de asseguração tornar-se conselheiro ou diretor do cliente de asseguração ou poder exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de asseguração, e o respectivo profissional é retirado da equipe de asseguração;
- (c) a firma aplica outras salvaguardas quando necessário para reduzir qualquer ameaça remanescente a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
  - revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de asseguração;
  - exclusão do respectivo profissional de qualquer tomada de decisão significativa em relação ao trabalho.

A firma deve avaliar se deve discutir o assunto com os responsáveis pela governança.

## **Vínculos empregatícios com clientes de asseguração**

128. Podem ser criadas ameaças de familiaridade ou de intimidação se conselheiro ou diretor do cliente de asseguração, ou empregado que pode exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de asseguração, foi membro da equipe de asseguração ou sócio da firma.

129. Se ex-membro da equipe de asseguração ou ex-sócio da firma trabalhar no cliente de asseguração em tal posição, a existência e a importância de quaisquer ameaças de familiaridade ou de intimidação dependem de fatores como:

- (a) cargo que a pessoa assumiu no cliente;
- (b) envolvimento que a pessoa terá com a equipe de asseguração;
- (c) tempo decorrido desde que a pessoa deixou de ser membro da equipe de asseguração ou sócio da firma;

- (d) cargo anterior que a pessoa tinha na equipe de asseguarção ou firma, por exemplo, se a pessoa era responsável por manter contato regular com a administração ou com os responsáveis pela governança do cliente.

Em todos os casos, a pessoa não deve continuar a participar dos negócios ou das atividades profissionais da firma.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- fazer acordos para que a pessoa não tenha direito a quaisquer benefícios ou pagamentos da firma, a menos que concedidos segundo acordos fixos pré-determinados;
- fazer acordos de forma que qualquer valor devido para a pessoa não seja relevante para a firma;
- modificação do plano para o trabalho de asseguarção;
- designação de pessoas para a equipe de asseguarção com experiência suficiente em relação à pessoa que passou a trabalhar no cliente;
- revisão, por outro auditor, do trabalho do ex-membro da equipe de asseguarção.

130. Se ex-sócio da firma foi contratado por entidade que posteriormente se tornou cliente de asseguarção da firma, a importância de quaisquer ameaças à independência deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

131. É criada ameaça de interesse próprio quando um membro da equipe de asseguarção participa do trabalho de asseguarção sabendo-se que ele trabalhará, ou poderá trabalhar para o cliente em algum momento no futuro. As políticas e os procedimentos da firma devem requerer que os membros da equipe de asseguarção notifiquem a firma ao entrarem em negociações sobre trabalho com o cliente. Ao receber essa notificação, a importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- retirada da pessoa da equipe de asseguarção;
- revisão de quaisquer julgamentos significativos dessa pessoa enquanto esteve na equipe.

### **Serviço recente em cliente de asseguarção**

132. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, autorrevisão ou familiaridade se um membro da equipe de asseguarção recentemente desempenhou a função de conselheiro, diretor ou empregado do cliente de asseguarção. Este seria o caso, por exemplo, quando um membro da equipe de asseguarção precisa avaliar elementos das informações sobre o objeto que o membro da equipe de asseguarção elaborou enquanto era empregado do cliente.

133. Durante o período coberto pelo relatório de asseguarção, se um membro da equipe de asseguarção desempenhou função de conselheiro ou diretor do cliente de asseguarção, ou foi empregado que pôde exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção, a ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Conseqüentemente, essas pessoas não devem ser designadas para a equipe de asseguarção.

134. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, autorrevisão ou familiaridade se, antes do período coberto pelo relatório de asseguarção, um membro da equipe de asseguarção desempenhou função de conselheiro ou diretor do cliente de asseguarção ou foi empregado que pôde exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de

asseguração. Por exemplo, essas ameaças seriam criadas se uma decisão tomada ou trabalho executado por pessoa no período anterior, enquanto empregada pelo cliente, precisar ser avaliada no período atual como parte do trabalho de asseguração atual. A existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de fatores como:

- cargo da pessoa no cliente;
- período de tempo desde que a pessoa desligou-se do cliente;
- papel do profissional na equipe de asseguração.

A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para reduzir a ameaça a um nível aceitável. Um exemplo dessas salvaguardas é a condução de revisão do trabalho executado por essa pessoa enquanto fez parte da equipe de asseguração.

## **Função de conselheiro ou diretor em cliente de asseguração**

135. Se um sócio ou empregado desempenha a função de conselheiro ou diretor em cliente de asseguração, as ameaças de autorrevisão e de interesse próprio criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Consequentemente, nenhum sócio ou empregado deve desempenhar a função de conselheiro ou diretor de cliente de asseguração.

136. Serviços administrativos e societários podem ser solicitados ao auditor (em outras jurisdições, exercidos por secretário geral).

Esses serviços podem variar desde tarefas administrativas, como administração de pessoal e manutenção de registros da empresa, a tarefas diversas, como assegurar que a empresa cumpra regulamentações ou prestar consultoria sobre assuntos de governança corporativa. Geralmente, considera-se que a execução dessas tarefas implica em uma associação próxima com a entidade.

137. Se um sócio ou empregado da firma desempenha essas tarefas para cliente de asseguração, as ameaças de autorrevisão e de defesa dos interesses do cliente criadas seriam geralmente tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Apesar do item 135, quando essa prática é permitida por lei, regras do Conselho Federal de Contabilidade ou, ainda, pelos usos e costumes, e desde que a administração tome todas as decisões relevantes, as tarefas e atividades devem ser limitadas àquelas rotineiras e de natureza administrativa, como a elaboração de atas e manutenção de documentos societários. Nessas circunstâncias, a importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

138. A prestação de serviços administrativos de rotina para auxiliar nas tarefas mencionadas anteriormente ou a prestação de consultoria em relação a esses assuntos administrativos geralmente não criam ameaças à independência, desde que a administração do cliente tome todas as decisões relevantes.

## **Associação do pessoal sênior com clientes de asseguração**

139. São criadas ameaças de familiaridade e de interesse próprio quando se utiliza o mesmo pessoal sênior em trabalho de asseguração por período de tempo prolongado. A importância das ameaças depende de fatores como:

- por quanto tempo a pessoa foi membro da equipe de asseguração;
- o papel da pessoa na equipe de asseguração;
- a estrutura da firma;

- a natureza do trabalho de asseguarção;
- se a equipe administrativa do cliente foi alterada;
- se a natureza ou complexidade das informações sobre o objeto mudou.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- rotação do pessoal sênior na equipe de asseguarção;
- revisão, por outro auditor, que não era membro da equipe de asseguarção do trabalho do pessoal sênior;
- revisões periódicas de qualidade independentes, interna ou externa, do trabalho.

## **Prestação de serviços que não são de asseguarção a clientes de asseguarção**

140. As firmas tradicionalmente prestam a seus clientes de asseguarção uma gama de serviços que não são de asseguarção condizentes com suas habilidades e especialização. A prestação de serviços que não são de asseguarção, contudo, cria ameaças à independência da firma ou dos membros da equipe de asseguarção. As ameaças criadas mais frequentemente são ameaças de autorrevisão, de interesse próprio e de defesa de interesse do cliente.
141. Quando a orientação específica sobre um serviço que não é de asseguarção não estiver inclusa nesta Norma, a estrutura conceitual deve ser aplicada na avaliação das circunstâncias específicas.
142. Antes de a firma aceitar um trabalho para prestar um serviço que não é de asseguarção a um cliente de asseguarção, deve-se avaliar se a prestação desse serviço criaria ameaça à independência. Na avaliação da importância de qualquer ameaça criada por serviço que não é de asseguarção específico, deve ser considerada qualquer ameaça que a equipe de asseguarção acredita que é criada pela prestação de outros serviços que não são de asseguarção. Se for criada ameaça que não pode ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o serviço que não é de asseguarção não deve ser prestado.

## **Responsabilidades da administração**

143. A administração da entidade executa várias atividades no melhor interesse de seus acionistas, quotistas e de outros interessados na entidade. Não é possível especificar todas as atividades que são de responsabilidade da administração. Entretanto as responsabilidades da administração incluem conduzir e orientar a entidade, inclusive tomar decisões significativas sobre aquisição, distribuição e controle de recursos humanos, financeiros, físicos e intangíveis.
144. Para uma atividade ser considerada como de responsabilidade da administração depende das circunstâncias e esta avaliação requer o exercício de julgamento. Exemplos de atividades que seriam geralmente consideradas responsabilidade da administração incluem:
  - estabelecer políticas e orientação estratégica;
  - orientar e assumir a responsabilidade pelas ações dos empregados da entidade;
  - autorizar transações;
  - decidir quais recomendações da firma ou de outros terceiros implementar;
  - assumir a responsabilidade por planejar, implementar e manter o controle interno.
145. As atividades rotineiras e administrativas, ou que envolvem assuntos não significativos, geralmente não são consideradas como de responsabilidade da administração. Por exemplo,

executar uma transação irrelevante que foi autorizada pela administração ou monitorar as datas para entrega de documentos societários e avisar um cliente de asseguarção sobre essas datas não é considerado uma responsabilidade da administração. Além disso, prestar consultoria e fornecer recomendações para auxiliar a administração a desempenhar suas responsabilidades não significa assumir responsabilidade administrativa.

146. Assumir responsabilidade administrativa por cliente de asseguarção pode criar ameaças à independência. Se a firma tivesse que assumir a responsabilidade administrativa como parte do serviço de asseguarção, as ameaças seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Consequentemente, ao prestar serviços de asseguarção a um cliente, a firma não deve assumir responsabilidade administrativa como parte do serviço de asseguarção. Se a firma assume responsabilidade administrativa como parte de quaisquer outros serviços prestados ao cliente de asseguarção, ela deve assegurar que a responsabilidade não esteja relacionada com o objeto e com as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção prestado pela firma.
147. Para evitar o risco de assumir responsabilidade administrativa relacionada com o objeto ou com as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção, a firma deve estar confortável que um membro da administração será responsável por julgamentos e decisões significativos que são de responsabilidade da administração, avaliando os resultados do serviço e aceitando a responsabilidade pelas medidas a serem tomadas em decorrência dos resultados do serviço. Dessa forma, reduz-se o risco da firma exercer julgamentos e tomar decisões significativos involuntariamente em nome da administração. O risco é ainda mais reduzido quando a firma dá ao cliente a oportunidade de exercer julgamentos e tomar decisões com base em análise e apresentação objetiva e transparente dos assuntos.

## **Outras considerações**

148. Podem ser criadas ameaças à independência quando a firma presta serviço que não é de asseguarção relacionado com as informações sobre o objeto de trabalho de asseguarção. Nesses casos, deve ser feita avaliação da importância do envolvimento da firma com as informações sobre o objeto do trabalho, e deve-se avaliar se quaisquer ameaças de autorrevisão que não estão em um nível aceitável podem ser reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas.
149. Pode ser criada ameaça de autorrevisão se a firma está envolvida na elaboração das informações sobre o objeto que subsequentemente se tornam as informações sobre o objeto de trabalho de asseguarção. Por exemplo, a ameaça de autorrevisão seria criada se a firma desenvolvesse e elaborasse informações financeiras prospectivas e subsequentemente fornecesse asseguarção sobre essas informações. Consequentemente, a importância de qualquer ameaça de autorrevisão criada pela prestação desses serviços deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.
150. Quando a firma realiza avaliação que faz parte das informações sobre o objeto de trabalho de asseguarção, a firma deve avaliar a importância de quaisquer ameaças de autorrevisão e aplicar salvaguardas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

## **Honorários**

### **Tamanho relativo dos honorários**

151. Quando o total de honorários do cliente de asseguarção representa grande proporção do total de honorários da firma que expressa a conclusão, a dependência desse cliente e a preocupação em perder o cliente criam ameaça de interesse próprio ou de intimidação. A importância da ameaça depende de fatores como:

- a estrutura operacional da firma;
- se a firma é bem estabelecida ou recém-criada;
- a importância do cliente para a firma em termos qualitativos e/ou quantitativos.

A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- redução da dependência do cliente;
- revisões externas de controle de qualidade;
- obtenção de consultoria de terceiros, como por exemplo, de órgão regulador profissional ou outro auditor, sobre julgamentos chave de asseguarção.

152. Ameaça de interesse próprio ou intimidação também pode ser criada quando os honorários gerados pelo cliente de asseguarção representam grande proporção da receita dos clientes de um sócio individual. A importância da ameaça deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Um exemplo dessas salvaguardas é envolver outro auditor, que não foi membro da equipe de asseguarção, para revisar o trabalho ou de outra forma dar assessoria conforme necessário.

### **Honorários vencidos**

153. Ameaça de interesse próprio pode ser criada se os honorários devidos pelo cliente de asseguarção permanecerem devidos por período de tempo prolongado, especialmente se parte significativa não for paga antes da emissão do relatório de asseguarção do exercício seguinte. Geralmente, espera-se que a firma exija o pagamento desses honorários antes da emissão desse relatório. Se os honorários permanecerem devidos, depois da emissão do relatório, a existência e a importância de qualquer ameaça remanescente deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Um exemplo dessas salvaguardas é envolver outro auditor que não fez parte da equipe de asseguarção para prestar consultoria ou revisar o trabalho. A firma deve avaliar se os honorários vencidos podem ser considerados como equivalentes a um empréstimo ao cliente e se, em decorrência da relevância dos honorários vencidos, é apropriado que a firma seja recontratada ou continue o trabalho de asseguarção.

### **Honorários contingentes**

154. Honorários contingentes são honorários calculados sobre base pré-determinada relacionada com o resultado de transação ou o resultado de serviços prestados pela firma. Para fins desta Norma, os honorários não são considerados contingentes se estabelecidos por tribunal ou outra autoridade pública.

155. Honorários contingentes cobrados direta ou indiretamente pela firma, por exemplo, por meio de intermediário, em relação ao trabalho de asseguarção criam ameaça de interesse próprio tão significativa que nenhuma salvaguarda pode reduzir a ameaça a um nível aceitável. Conseqüentemente, a firma não deve firmar qualquer acordo de honorários deste tipo.

156. Honorários contingentes cobrados direta ou indiretamente pela firma, por exemplo, por meio de intermediário, em relação ao serviço que não é de asseguarção prestado a um cliente de asseguarção também podem criar ameaça de interesse próprio. Se o resultado do serviço que

não é de asseguarção e, portanto, o valor dos honorários, depende de julgamento futuro ou atual relacionado com assunto que é relevante para as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção, nenhuma salvaguarda pode reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, esses acordos não devem ser aceitos.

157. Para outros acordos de honorários contingentes cobrados pela firma por serviço que não é de asseguarção para cliente de asseguarção, a existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de fatores como:

- o intervalo de honorários possíveis;
- se uma autoridade adequada determina o resultado do assunto sobre o qual os honorários contingentes serão determinados;
- a natureza do serviço;
- o efeito do evento ou da transação sobre as informações sobre o objeto.

A importância de quaisquer ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- revisão, por outro auditor, do trabalho de asseguarção correspondente ou, de outra forma, dar assessoria conforme necessário;
- usar profissionais que não são membros da equipe de asseguarção para executar o serviço que não é de asseguarção.

## **Presentes e afins**

158. Aceitar presentes ou afins de cliente de asseguarção pode criar ameaças de interesse próprio e de familiaridade. Se a firma ou membro da equipe de asseguarção aceita presentes ou afins, a menos que o valor seja insignificante ou sem importância, as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda pode reduzir as ameaças a um nível aceitável. Consequentemente, a firma ou membro da equipe de asseguarção não deve aceitar esses presentes ou afins.

## **Litígio real ou ameaça de litígio**

159. Quando ocorre litígio, ou sua ocorrência parece provável, entre a firma ou membro da equipe de asseguarção e o cliente de asseguarção, são criadas ameaças de interesse próprio e de intimidação. O relacionamento entre a administração do cliente e os membros da equipe de asseguarção deve ser caracterizada por completa transparência e divulgação integral sobre todos os aspectos operacionais do cliente. Quando a firma e a administração do cliente são colocadas em posições contrárias por litígio real ou ameaça de litígio, que afeta a disposição da administração em fazer divulgações completas, são criadas ameaças de interesse próprio e de intimidação. A importância das ameaças criadas depende de fatores como:

- a relevância do litígio;
- se o litígio refere-se a um trabalho de asseguarção anterior.

A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- se o litígio envolve membro da equipe de asseguarção, retirar essa pessoa da equipe de asseguarção;
- revisão, por outro profissional, do trabalho executado.

Se essas salvaguardas não reduzem a ameaça a um nível aceitável, a única medida apropriada é retirar-se ou declinar do trabalho de asseguarção.

## **Interpretação da Seção 291.**

### ***Aplicação da Seção 291 a trabalhos de asseguaração que não são trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis***

Essa Interpretação fornece orientação sobre a aplicação dos requisitos de independência contidos nesta Norma para trabalhos de asseguaração que não são trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis.

Essa Interpretação aborda assuntos de aplicação específicos de trabalhos de asseguaração que não são trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis. A Seção 291 trata outros assuntos que são pertinentes na consideração de requisitos de independência para todos os trabalhos de asseguaração. Por exemplo, o item 3 da Seção 291 afirma que deve ser feita avaliação de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos de uma firma em rede. Essa Norma também afirma que, quando a equipe de asseguaração acredita que uma entidade relacionada desse cliente de asseguaração é relevante para a avaliação da independência da firma em relação ao cliente, a equipe de asseguaração deve incluir a entidade relacionada na avaliação de ameaças à independência e quando necessário na aplicação de salvaguardas. Esses assuntos não são tratados especificamente nesta Interpretação.

Conforme explicado nas normas a respeito de trabalhos de asseguaração emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, o auditor emite conclusão destinada a aumentar o grau de confiança dos usuários que não sejam a parte responsável pelo resultado da avaliação ou mensuração de objeto em relação a um critério.

### **Trabalho de asseguaração baseado em afirmações**

Em trabalho de asseguaração baseado em afirmações, a avaliação ou mensuração do objeto é realizada pela parte responsável e as informações sobre o objeto estão na forma de afirmação pela parte responsável que é disponibilizada aos usuários.

Em trabalho de asseguaração baseado em afirmações, o auditor deve ser independente em relação à parte responsável, que responde pelas informações do objeto e também pode responder pelo objeto em si.

Nos trabalhos de asseguaração baseados em afirmações em que a parte responsável é responsável pelas informações do objeto, mas não pelo objeto, o auditor deve ser independente em relação à parte responsável. Além disso, deve ser feita avaliação de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos entre membro da equipe de asseguaração, a firma, uma firma em rede e a parte responsável pelo objeto.

### **Trabalho de asseguaração de relatório direto**

Em trabalho de asseguaração de relatório direto, o auditor realiza diretamente a avaliação ou mensuração do objeto ou obtém representação da parte responsável que realizou a avaliação ou mensuração que não está disponível para os usuários. As informações sobre o objeto são fornecidas aos usuários no próprio relatório de asseguaração.

Em trabalho de asseguarção de relatório direto, o auditor deve ser independente em relação à parte responsável, que responde pelo objeto.

### **Partes responsáveis múltiplas**

Tanto nos trabalhos de asseguarção baseados em afirmações quanto nos trabalhos de asseguarção de relatório direto, podem haver diversas partes responsáveis. Por exemplo, o auditor pode ser solicitado a fornecer asseguarção sobre as estatísticas da tiragem mensal de diversos jornais independentes. A tarefa poderia ser trabalho de asseguarção baseado em afirmações em que cada jornal mensura sua circulação e as estatísticas são apresentadas em afirmação que é disponível para os usuários. Alternativamente, a tarefa poderia ser trabalho de asseguarção de relatório direto em que não há afirmação e pode haver ou não representação formal dos jornais.

Nesses trabalhos, ao avaliar se é necessário aplicar as disposições da Seção 291 a cada parte responsável, a firma pode levar em conta se o interesse ou o relacionamento entre a firma ou membro da equipe de asseguarção e uma das partes responsáveis criaria ameaça à independência que não é insignificante e sem importância no contexto das informações sobre o objeto. Isso leva em conta fatores como:

- (a) a relevância das informações sobre o objeto (ou do objeto) pelas quais a parte responsável responde;
- (b) o grau de interesse do público associado ao trabalho.

Se a firma determina que a ameaça à independência criada por qualquer desses relacionamentos com uma parte responsável seria insignificante e sem importância, pode não ser necessário aplicar todas as disposições desta Norma a essa parte responsável.

### *Exemplo*

O exemplo a seguir foi desenvolvido para demonstrar a aplicação da Seção 291. Presume-se que o cliente não é cliente de auditoria de demonstrações contábeis, da firma ou da firma em rede. A firma é contratada para fornecer asseguarção sobre o total de reservas de petróleo comprovadas de 10 empresas independentes. Cada empresa conduziu pesquisas geográficas e de engenharia para avaliar suas reservas (objeto). Existem critérios estabelecidos para avaliar quando a reserva pode ser considerada comprovada, e o auditor avalia que esses são critérios adequados para o trabalho.

As reservas comprovadas para cada empresa em 31 de dezembro de 20X0 eram as seguintes:

#### **Reservas de petróleo comprovadas em milhares de barris**

Empresa 1	5.200
Empresa 2	725
Empresa 3	3.260
Empresa 4	15.000
Empresa 5	6.700
Empresa 6	39.126
Empresa 7	345
Empresa 8	175
Empresa 9	24.135
Empresa 10	<u>9.635</u>
Total	<u>104.301</u>

O trabalho poderia ser estruturado de diferentes maneiras.

## **Trabalho baseado em afirmações**

A1 Cada empresa mensura suas reservas e fornece afirmação para a firma e para os usuários.

A2 Uma entidade, que não qualquer das empresas, mensura as reservas e fornece afirmação para a firma e para os usuários.

## **Trabalho de relatório direto**

D1 Cada empresa mensura as reservas e fornece à firma representação formal que mensura suas reservas com base nos critérios estabelecidos para mensuração de reservas comprovadas. A representação não está disponível para os usuários.

D2 A firma mensura diretamente as reservas de algumas empresas.

## **Aplicação da abordagem**

A1 Cada empresa mensura suas reservas e fornece afirmação para a firma e para os usuários.

Existem diversas partes responsáveis nesse trabalho (Empresas 1 a 10). Ao avaliar se é necessário aplicar as disposições de independência a todas as empresas, a firma pode levar em conta se um interesse ou um relacionamento com empresa específica criaria ameaça à independência que não está em um nível aceitável. Devem ser levados em conta fatores como:

- relevância das reservas comprovadas da empresa em relação ao total de reservas que é objeto do relatório;
- grau de interesse do público associado ao trabalho (item 28 da Seção 291);
- por exemplo, a Empresa 8 é responsável por 0,17% do total de reservas, portanto, um relacionamento comercial ou interesse na Empresa 8, cria ameaça menor que um relacionamento semelhante com a Empresa 6, que é responsável por aproximadamente 37,5% das reservas.

Tendo determinado as empresas às quais se aplicam os requisitos de independência, a equipe de asseguarção e a firma devem ser independentes dessas partes responsáveis que seriam consideradas como sendo o cliente de asseguarção (item 28 da Seção 291).

A2 Uma entidade, que não seja nenhuma das empresas, mensura as reservas e fornece afirmação para a firma e para os usuários.

A firma deve ser independente da entidade que mensura as reservas e fornece a afirmação para a firma e para os usuários (item 19). Essa entidade não é responsável pelo objeto e assim deve ser feita avaliação de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses / relacionamentos com a parte responsável pelo objeto (item 19). Existem diversas partes responsáveis pelo objeto nesse trabalho (Empresas 1 a 10). Conforme discutido no exemplo A1 acima, a firma deve levar em conta se um interesse ou um relacionamento com empresa específica criaria ameaça à independência que não está em um nível aceitável.

D1 Cada empresa fornece à firma representação que mensura suas reservas com base nos critérios estabelecidos para mensuração de reservas comprovadas. A representação não está disponível para os usuários.

Existem diversas partes responsáveis nesse trabalho (Empresas 1 a 10). Ao avaliar se é necessário aplicar as disposições de independência a todas as empresas, a firma deve levar em conta se um interesse ou um relacionamento com empresa específica criaria ameaça à independência que não está em um nível aceitável. Devem ser levados em conta fatores como:

- relevância das reservas comprovadas da empresa em relação ao total de reservas que é objeto do relatório;
- grau de interesse do público associado ao trabalho (item 28).

Por exemplo, a Empresa 8 é responsável por 0,17% do total de reservas, portanto, um relacionamento comercial ou interesse na Empresa 8, criaria ameaça menor que um relacionamento semelhante com a Empresa 6, que é responsável por aproximadamente 37,5% das reservas.

Tendo determinado as empresas às quais se aplicam os requisitos de independência, a equipe de asseguarção e a firma devem ser independentes dessas partes responsáveis que seriam consideradas como sendo o cliente de asseguarção (item 28).

D2 A firma mensura diretamente as reservas de algumas empresas.

A aplicação é a mesma que no exemplo D1.

## **PARTE C — CONTADORES EMPREGADOS (CONTADORES INTERNOS)**

Seção 300 Introdução

Seção 310 Possíveis conflitos

Seção 320 Preparação e comunicação de informações

Seção 330 Atuação com especialização suficiente

Seção 340 Interesses financeiros

Seção 350 Induzimentos

### **SEÇÃO 300**

#### **Introdução**

- 300.1 Essa parte do Código descreve como a estrutura conceitual contida na Parte A se aplica a determinadas situações para contadores que são empregados ou contratados (contadores internos). Essa parte não descreve todas as circunstâncias e relacionamentos que podem ser encontradas pelo contador interno que criam ou podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Portanto, esse contador interno é incentivado a ficar alerta a essas circunstâncias e relacionamentos.
- 300.2 Investidores, credores, empregadores e outros setores da comunidade, bem como governos e o público em geral, todos podem confiar no trabalho do contador interno. O contador interno pode ser o único responsável ou responsável em conjunto pela preparação e comunicação de informações financeiras e outras informações, nas quais tanto suas organizações contratantes quanto terceiros podem confiar. Eles podem ser responsáveis, também, por proporcionar uma administração financeira eficaz e consultoria competente sobre diversos assuntos relacionados com negócios.
- 300.3 Contador interno pode ser um empregado assalariado, um sócio, um conselheiro (executivo ou não executivo), um sócio-diretor, um voluntário ou alguém que trabalha para uma ou mais organizações contratantes. A forma legal do relacionamento com a organização empregadora, se houver, não tem qualquer relação com as responsabilidades éticas do contador.
- 300.4 O contador interno tem a responsabilidade de apoiar os objetivos legítimos da organização que o contratou. Este Código não tem o intuito de impedir o contador interno de cumprir adequadamente essa responsabilidade, mas trata de circunstâncias em que o cumprimento dos princípios fundamentais pode estar comprometido.
- 300.5 O contador interno pode ocupar um alto cargo dentro de uma organização. Quanto mais alto o cargo, maior a capacidade e a oportunidade de influenciar eventos, práticas e atitudes. Espera-se, portanto, que esse contador incentive uma cultura baseada na ética na

organização empregadora que enfatize a importância que a alta administração deposita no comportamento ético.

300.6 O contador interno não deve conscientemente envolver-se em qualquer negócio, ocupação ou atividade que prejudique ou possa prejudicar a integridade, objetividade ou boa reputação da profissão sendo conseqüentemente incompatível com os princípios fundamentais.

300.7 O cumprimento dos princípios fundamentais pode potencialmente ser ameaçado por ampla gama de circunstâncias e relacionamentos. As ameaças se enquadram em uma ou mais das categorias a seguir:

- (a) interesse próprio;
- (b) auto-revisão;
- (c) defesa de interesse da organização empregadora;
- (d) familiaridade; e
- (e) intimidação.

Essas ameaças são discutidas adicionalmente na Parte A deste Código.

300.8 Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças de interesse próprio para o contador interno incluem:

- deter interesse financeiro na organização empregadora ou receber empréstimo ou garantia da organização empregadora;
- participar de acordos de remuneração de incentivos oferecidos pela organização empregadora;
- uso pessoal inadequado de bens corporativos;
- preocupação com a manutenção do emprego ou do contrato de prestação de serviços;
- pressão comercial externa à organização empregadora.

300.9 Um exemplo de circunstância que cria uma ameaça de auto-revisão para o contador interno é avaliar o tratamento contábil apropriado para uma combinação de negócios após conduzir o estudo de viabilidade que fundamentou a decisão de aquisição.

300.10 Ao apoiar as metas e os objetivos legítimos de suas organizações contratantes, os contadores internos podem promover a posição da organização, desde que quaisquer declarações feitas não sejam falsas nem enganosas. Essas ações geralmente não criariam ameaça de defesa de interesse da organização empregadora.

300.11 Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças de familiaridade para o contador interno incluem:

- ser responsável pelos relatórios financeiros da organização empregadora quando um familiar imediato ou próximo contratado pela entidade toma decisões que afetam os relatórios financeiros da entidade;
- longa associação com contatos de negócios que influenciam decisões de negócios; e
- aceitar presente ou tratamento preferencial, a menos que o valor seja trivial e sem importância.

300.12 Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças de intimidação para o contador interno incluem:

- ameaça de demissão ou substituição do contador interno ou um familiar próximo ou imediato por um desacordo sobre a aplicação de um princípio contábil ou sobre a maneira que as informações financeiras devem ser comunicadas.
- uma pessoa dominadora que tenta influenciar o processo de tomada de decisão, por exemplo, com relação à concessão de contratos ou à aplicação de um princípio contábil.

300.13 Salvaguardas que podem eliminar ou reduzir ameaças a um nível aceitável se enquadram em duas categorias amplas:

- (a) salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento; e
- (b) salvaguardas no ambiente de trabalho.

Exemplos de salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento estão detalhados no parágrafo 100.14 da Parte A deste Código.

300.14 Salvaguardas no ambiente de trabalho incluem:

- os sistemas de supervisão corporativa ou outra estrutura de supervisão da organização empregadora;
- os programas de ética e conduta da organização empregadora;
- procedimentos de recrutamento na organização empregadora que enfatizam a importância de utilizar pessoal competente altamente qualificado;
- fortes controles internos;
- processos disciplinares apropriados;
- liderança que enfatiza a importância do comportamento ético e a expectativa de que os empregados atuarão de maneira ética;
- políticas e procedimentos para implementar e monitorar a qualidade do desempenho dos empregados;
- comunicação tempestiva das políticas e procedimentos da organização empregadora, incluindo quaisquer mudanças nelas, a todos os empregados e treinamento e educação adequados dessas políticas e procedimentos;
- políticas e procedimentos para autorizar e encorajar os empregados de comunicar aos níveis superiores dentro da organização empregadora quaisquer assuntos éticos que os preocupem sem medo de represália; e
- consulta a outro contador apropriado.

300.15 Em circunstâncias em que o contador interno acredita que o comportamento ou ações antiéticas de outros continuarão ocorrendo dentro da organização empregadora, o contador interno pode procurar assessoria jurídica. Nessas situações extremas em que todas as salvaguardas disponíveis foram esgotadas e não é possível reduzir a ameaça a um nível aceitável, o contador interno pode concluir que é apropriado desligar-se da organização empregadora.

## **SEÇÃO 310**

### **Possíveis conflitos**

310.1 O contador interno deve cumprir os princípios fundamentais. Entretanto, pode haver ocasiões em que as responsabilidades do contador interno para com uma organização empregadora e suas obrigações profissionais em cumprimento dos princípios fundamentais entrem em conflito. Espera-se que o contador interno apoie os objetivos legítimos e éticos estabelecidos pelo contratante e as regras e procedimentos elaborados para respaldar esses

objetivos. Contudo, quando o relacionamento ou circunstância cria ameaça ao cumprimento dos princípios fundamentais, o contador interno deve aplicar a abordagem da estrutura conceitual descrita na Seção 100 para avaliar a resposta à ameaça.

310.2 Em consequência das responsabilidades para com uma organização empregadora, o contador interno pode ficar pressionado a agir ou comportar-se de maneira que poderia criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Essa pressão pode ser explícita ou implícita e pode vir de um supervisor, gerente, conselheiro, diretor ou outra pessoa dentro da organização empregadora. O contador interno pode sentir-se pressionado a:

- agir contra lei ou regulamento;
- agir contra normas técnicas ou profissionais;
- facilitar estratégias antiéticas ou ilegais de administração de resultados;
- mentir para os outros ou de outra forma enganar os outros intencionalmente (incluindo manter-se em silêncio), especificamente:
  - o os auditores da organização empregadora; ou
  - o órgãos reguladores;
- emitir, ou estar de outra forma associado com, relatório financeiro ou não financeiro que deturpa os fatos de maneira relevante, incluindo declarações relacionadas com, por exemplo:
  - o as demonstrações contábeis;
  - o cumprimento fiscal;
  - o cumprimento legal; ou
  - o relatórios requeridos pelos órgãos reguladores do mercado de capitais.

310.3 Deve ser avaliada a importância de quaisquer ameaças decorrentes dessas pressões, como ameaças de intimidação, e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- consultar, quando adequado, dentro da organização empregadora, um profissional independente ou órgão profissional competente;
- utilizar processo de solução de disputa formal dentro da organização empregadora; e
- buscar assessoria jurídica.

## **SEÇÃO 320**

### **Preparação e comunicação de informações**

320.1 Os contadores internos estão frequentemente envolvidos na preparação e comunicação de informações que podem ser divulgadas publicamente ou usadas por outras pessoas dentro ou fora da organização empregadora. Essas informações podem incluir informações financeiras ou administrativas, por exemplo, previsões e orçamentos, demonstrações contábeis, discussão e análise da administração, e a carta de representação da administração fornecida aos auditores durante a auditoria das demonstrações contábeis da entidade. O contador interno deve preparar ou apresentar essas informações adequadamente, de maneira honesta e de acordo com as normas profissionais relevantes de modo que as informações serão entendidas em seu contexto.

320.2 O contador interno com responsabilidade pela preparação ou aprovação das demonstrações contábeis para fins gerais da organização empregadora deve estar confortável que essas demonstrações contábeis estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

- 320.3 O contador interno deve tomar as providências razoáveis para manter as informações pelas quais ele é responsável de forma que:
- (a) descrevam claramente a verdadeira natureza das transações comerciais, ativos ou passivos;
  - (b) classifiquem e registrem as informações tempestiva e adequadamente; e
  - (c) representem os fatos de maneira precisa e completa em todos os aspectos relevantes.
- 320.4 Ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, por exemplo, ameaças de interesse próprio ou de intimidação à objetividade ou à competência profissional e ao devido zelo, são criadas quando o contador interno é pressionado (externamente ou pela possibilidade de ganho pessoal) a associar-se a informações enganosas ou associar-se a informações enganosas por meio de ações de outras pessoas.
- 320.5 A importância dessas ameaças dependerá de fatores como a fonte da pressão e o grau em que as informações são, ou podem ser, enganosas. A importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável. Essas salvaguardas incluem consulta com superiores dentro da organização empregadora, com o comitê de auditoria ou os responsáveis pela governança da organização ou com o órgão profissional pertinente.
- 320.6 Quando não é possível reduzir a ameaça a um nível aceitável, o contador interno deve recusar associar-se ou permanecer associado com as informações que ele considera enganosas. O contador interno pode ter sido associado com as informações enganosas sem saber. Ao tomar conhecimento do fato, o contador interno deve tomar providências para desassociá-lo dessas informações. Ao avaliar se há exigência de comunicação, o contador interno pode procurar assessoria jurídica. Além disso, o contador interno pode solicitar renúncia.

## **SEÇÃO 330**

### **Atuação com competência suficiente**

- 330.1 O princípio fundamental de competência profissional e devido zelo requer que o contador interno somente assumam tarefas significativas para as quais o contador tem, ou pode obter, treinamento ou experiência específicos suficientes. O contador interno não deve enganar intencionalmente um contratante sobre o nível de especialização ou experiência que ele tem, nem deve deixar de buscar consultoria e assessoria de especialista quando necessário.
- 330.2 As circunstâncias que criam ameaça ao contador interno que executa as tarefas com o nível apropriado de competência profissional e o devido zelo incluem:
- tempo insuficiente para executar ou concluir adequadamente as tarefas relevantes;
  - informações incompletas, restritas ou de outra forma inadequadas para executar as tarefas adequadamente;
  - experiência, treinamento e/ou educação insuficientes; e
  - recursos inadequados para a devida execução das tarefas.
- 330.3 A importância da ameaça dependerá de fatores como até que ponto o contador interno está trabalhando com outras pessoas, a senioridade relativa no negócio e o nível de supervisão/revisão aplicada ao trabalho. A importância da ameaça deve ser avaliada e

salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- obter consultoria ou treinamento adicional;
- assegurar que haja tempo adequado disponível para executar as tarefas relevantes;
- obter auxílio de alguém com a especialização necessária; e
- consultar, sempre que apropriado:
  - o superiores dentro da organização empregadora;
  - o especialistas independentes; ou
  - o órgão profissional competente.

330.4 Quando as ameaças não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável, os contadores internos devem avaliar se devem recusar-se a executar as tarefas em questão. Se o contador interno avalia que a recusa é apropriada, as devidas razões devem ser claramente comunicadas.

## **SEÇÃO 340**

### **Interesses financeiros**

340.1 Os contadores internos podem ter interesses financeiros ou podem estar a par de interesses financeiros de familiares imediatos ou próximos que, em determinadas circunstâncias, podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Por exemplo, podem ser criadas ameaças de interesse próprio à objetividade ou à confidencialidade pela existência de motivação e da oportunidade de manipular informações privilegiadas para obter ganhos financeiros. Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças de interesse próprio incluem situações em que o contador interno ou familiar imediato ou próximo:

- detém interesse financeiro direto ou indireto na organização empregadora e o valor desse interesse financeiro poderia ser diretamente afetado por decisões tomadas pelo contador interno;
- é elegível a um bônus vinculado a lucros e o valor desse bônus poderia ser diretamente afetado por decisões tomadas pelo contador interno;
- detém, direta ou indiretamente, opções de ações na organização empregadora e o valor delas poderia ser diretamente afetado por decisões tomadas pelo contador interno;
- detém, direta ou indiretamente, opções de ações na organização empregadora que são, ou logo serão, elegíveis para conversão; ou
- pode qualificar-se para opções de ações na organização empregadora ou bônus relacionados com desempenho se determinadas metas são atingidas.

340.2 A importância de qualquer ameaça deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Ao avaliar a importância de qualquer ameaça e, quando necessário, avaliar as salvaguardas apropriadas a serem aplicadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável, o contador interno deve avaliar a natureza do interesse financeiro. Isso inclui avaliar a importância do interesse financeiro e avaliar se é direto ou indireto. O que constitui uma participação significativa ou valiosa em uma organização variará de pessoa para pessoa, dependendo de circunstâncias pessoais. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

- políticas e procedimentos para um comitê independente da administração avaliar o nível ou a forma de remuneração da alta administração;

- divulgação de todos os interesses relevantes, e de quaisquer planos de negociar ações relevantes com os responsáveis pela governança da organização empregadora, de acordo com quaisquer políticas internas;
- consulta, quando adequado, com superiores dentro da organização empregadora;
- consulta, quando apropriado, com os responsáveis pela governança da organização empregadora ou órgãos profissionais pertinentes;
- procedimentos de auditoria interna e externa; e
- educação atualizada sobre assuntos de ética e sobre as restrições legais e outros regulamentos sobre possível utilização de informações privilegiadas.

340.3 O contador interno não deve manipular informações ou usar informações confidenciais para ganho pessoal.

## SEÇÃO 350

### Induzimentos

#### *Receber ofertas*

350.1 O contador interno ou um familiar imediato ou próximo pode receber uma oferta com o objetivo de induzimento. Os induzimentos podem ser de várias formas, incluindo presentes e afins, tratamento preferencial, e apelos impróprios à amizade ou à lealdade.

350.2 Ofertas com o objetivo de induzimento podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. Quando o contador interno ou um familiar imediato ou próximo recebe uma oferta com o objetivo de induzimento, a situação deve ser avaliada. São criadas ameaças de interesse próprio à objetividade ou à confidencialidade quando se tenta mediante induzimento influenciar indevidamente as ações ou decisões, incentivar comportamento ilegal ou desonesto ou obter informações confidenciais. São criadas ameaças de intimidação à objetividade ou à confidencialidade quando esse induzimento é aceito e é seguido por ameaças de divulgar a oferta publicamente e prejudicar a reputação do contador interno ou de um familiar imediato ou próximo.

350.3 A existência e importância de quaisquer ameaças dependerão da natureza, do valor e da intenção da oferta. Se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso consideraria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que o induzimento é insignificante e não tem intenção de incentivar comportamento antiético, o contador interno pode concluir que a oferta é feita no curso normal do negócio e pode geralmente concluir que não há nenhuma ameaça significativa ao cumprimento dos princípios fundamentais.

350.4 A importância de quaisquer ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Quando as ameaças não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o contador interno não deve aceitar ser induzido. Considerando que as ameaças reais ou aparentes ao cumprimento dos princípios fundamentais não surgem simplesmente da aceitação de um induzimento, mas, algumas vezes, simplesmente do fato de a oferta ter sido feita, devem ser adotadas salvaguardas adicionais. O contador interno deve avaliar quaisquer ameaças criadas por essas ofertas e avaliar se devem ser tomadas uma ou mais das seguintes medidas:

- (a) informar imediatamente os níveis superiores da administração ou os responsáveis pela governança da organização empregadora quando essas ofertas forem feitas;
- (b) informar terceiros sobre a oferta – por exemplo, um órgão profissional ou o empregador da pessoa que fez a oferta; entretanto, o contador interno pode procurar assessoria jurídica antes de tomar essa providência;
- (c) avisar familiares imediatos ou próximos sobre as ameaças e salvaguardas relevantes quando eles possivelmente ocupam cargos que podem resultar em ofertas com o objetivo de induzimento, por exemplo, em decorrência de sua situação de contratação; e
- (d) informar os níveis superiores da administração ou os responsáveis pela governança da organização empregadora quando familiares imediatos ou próximos são contratados por concorrentes ou fornecedores em potencial dessa organização.

### *Fazer ofertas*

- 350.5 O contador interno pode estar em uma situação em que se espera ou de outra forma se pressiona o contador a oferecer induzimentos para influenciar o julgamento ou o processo de tomada de decisão de uma pessoa ou organização ou para obter informações confidenciais.
- 350.6 Essa pressão pode vir de dentro da organização empregadora, por exemplo, de um colega ou superior. Ela pode vir, também, de uma pessoa externa ou uma organização sugerindo ações ou decisões de negócios que seriam vantajosas para a organização empregadora, possivelmente influenciando o contador interno indevidamente.
- 350.7 O contador interno não deve oferecer um induzimento para influenciar indevidamente o julgamento profissional de um terceiro.
- 350.8 Quando a pressão para que seja oferecido um induzimento antiético vem de dentro da organização empregadora, o contador interno deve seguir os princípios e a orientação referentes à solução de conflitos éticos especificados na Parte A deste Código.

## **PARTE D – DEMAIS DIREITOS E OBRIGAÇÕES DE APLICAÇÃO GERAL**

### **Seção 900 – Deveres e obrigações**

900.1 São deveres do Profissional da Contabilidade:

- (a) inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;
- (b) se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;
- (c) manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;
- (d) ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.
- (e) cumprir os programas obrigatórios de Educação Continuada estabelecidos pelo CFC;

- (f) comunicar, ao CRC, a mudança de seu domicílio ou endereço e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional.
- (g) auxiliar a fiscalização do exercício profissional.

900.2 No desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade:

- (a) anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da organização contábil ou da classe, em detrimento aos demais, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;
- (b) assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;
- (c) exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;
- (d) manter organização contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;
- (e) valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;
- (f) concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;
- (g) prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;
- (h) recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;
- (i) reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;
- (j) aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- (k) exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;
- (l) iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;
- (m) não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;
- (n) intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;
- (o) executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- (p) publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado;
- (q) apropriar-se indevidamente de valores confiados a sua guarda;
- (r) exercer a profissão demonstrando comprovada incapacidade técnica.
- (s) deixar de apresentar documentos e informações quando solicitado pela fiscalização dos Conselhos Regionais;
- (t) participar da oferta de serviços por meio da modalidade “pregão” eletrônico ou presencial, por sua forma e natureza, afronta a sua dignidade profissional;
- (u) oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

900.3 No desempenho de suas funções, o Profissional da Contabilidade pode:

- (a) publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade;
- (b) transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro profissional, com a anuência do cliente, sempre por escrito, de acordo com as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- (c) transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro profissional, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

900.4 O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deve:

- (a) recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;
- (b) abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;
- (c) abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;
- (d) considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;
- (e) mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto na Seção 140;
- (f) abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;
- (g) assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;
- (h) considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- (i) atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

900.5 O Profissional da Contabilidade deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os seguintes elementos:

- (a) a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;
- (b) o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
- (c) a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- (d) o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
- (e) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- (f) o local em que o serviço será prestado.

900.6 A conduta do Profissional da Contabilidade com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

- 900.7 O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou conivência com o erro ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.
- 900.8 O Profissional da Contabilidade deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:
- (a) abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;
  - (b) abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento;
  - (c) jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios;
  - (d) evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.
- 900.9 O Profissional da Contabilidade deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:
- (a) prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;
  - (b) zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;
  - (c) aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;
  - (d) acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;
  - (e) zelar pelo cumprimento deste Código;
  - (f) não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;
  - (g) representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;
  - (h) jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.
- 900.10 A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:
- (a) advertência reservada;
  - (b) censura reservada;
  - (c) censura pública.
- 900.11 Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como atenuantes:
- (a) ação desenvolvida em defesa de prerrogativa profissional;
  - (b) ausência de punição ética anterior;
  - (c) prestação de relevantes serviços à Contabilidade.
- 900.12 Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como agravantes:
- (a) ação cometida que resulte em ato que denigra publicamente a imagem do Profissional da Contabilidade;
  - (b) punição ética anterior transitada em julgado.

- 900.13 O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina (TRED), facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.
- 900.14 O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina se o Tribunal Regional de Ética e Disciplina respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.
- 900.15 Na hipótese da aplicação de pena de censura pública, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina deve recorrer *ex officio* de sua própria decisão.
- 900.16 Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.
- 900.17 Para processar e julgar a infração de natureza ética, é competente o Conselho Regional de Contabilidade, investido de sua condição de Tribunal Regional de Ética e Disciplina (TRED) do local de sua ocorrência.
- 900.18 Quando o CRC do local da infração não for o do registro principal do infrator, serão observadas as seguintes normas:
- (a) o CRC do local da infração encaminhará cópia da notificação ou do auto de infração ao CRC do registro principal, solicitando as providências e informações necessárias à instauração, instrução e julgamento do processo;
  - (b) o CRC do registro principal, além de atender, em tempo hábil, às solicitações do CRC do local da infração, fornecerá a este todos os elementos de que dispuser no sentido de facilitar seus trabalhos de informação e apuração;
  - (c) de sua decisão condenatória, o TRED interporá, em todos os casos, recurso *ex officio* ao TSED;
  - (d) ao CRC (TRED) do registro principal do infrator incumbe executar a decisão cuja cópia, acompanhada da Deliberação do TSED sobre o respectivo recurso, lhe será remetida pelo CRC (TRED) do julgamento do processo.
- 900.19 O Profissional da Contabilidade pode requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.
- 900.20 Este Código se aplica aos Contadores e Técnicos em Contabilidade regido pelo Decreto-Lei n.º. 9.295/46, alterado pela Lei n.º. 12.249/10.

## Definições

Nesta Norma, as expressões a seguir possuem os significados a elas atribuídos.

*Auditor* – um auditor, independentemente de sua especialização (por exemplo, auditoria, impostos ou consultoria) em uma firma onde sejam prestados serviços profissionais a clientes. O termo é também usado em referência a uma firma de auditores.

*Auditor atual* é o auditor que está nomeado como auditor ou que está prestando serviços contábeis, fiscais, de consultoria ou serviços profissionais similares atualmente para o cliente.

*Cliente de asseguração* – a parte responsável que é a pessoa (ou pessoas) que:

- (a) em trabalho de relatório direto, responde pelo objeto;
- (b) em trabalho baseado em afirmações, responde pelas informações sobre o objeto e também pode responder pelo objeto em si.

*Cliente de auditoria* é a entidade para a qual a firma conduz o trabalho de auditoria. Quando o cliente é companhia de capital aberto, o cliente de auditoria sempre incluirá suas entidades relacionadas. Quando o cliente não é companhia de capital aberto, o cliente de auditoria inclui as entidades relacionadas sobre as quais o cliente tem controle direto ou indireto.

*Cliente de revisão* é a entidade sobre a qual a firma conduz o trabalho de revisão.

*Companhia de capital aberto* é a entidade que tem ações, cotas ou dívida cotadas ou registradas em bolsa de valores reconhecida, ou negociadas de acordo com regulamentos de bolsa de valores reconhecida ou outro órgão equivalente.

*Conselheiro ou diretor* – os responsáveis pela governança da entidade, ou que atuam em função equivalente, independentemente de seu título, que pode variar de jurisdição para jurisdição.

*Demonstrações contábeis* é a representação estruturada de informações financeiras históricas, que normalmente inclui notas explicativas, com a finalidade de informar os recursos ou as obrigações econômicas da entidade em determinado momento ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. As respectivas notas explicativas normalmente compreendem o resumo das principais políticas contábeis e outras informações. O termo pode se referir a um conjunto completo de demonstrações contábeis, mas também pode se referir a quadros isolados das demonstrações contábeis, por exemplo, balanço patrimonial, demonstração do resultado e as respectivas notas explicativas.

*Demonstrações contábeis para propósito específico* são elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro elaborada para atender as necessidades de informações financeiras de usuários específicos.

*Demonstrações contábeis sobre as quais a firma expressará uma opinião* – no caso de entidade única, as demonstrações contábeis dessa entidade. No caso de demonstrações contábeis consolidadas, também denominadas demonstrações contábeis do grupo, as demonstrações contábeis consolidadas.

*Entidade de interesse do público* é:

- (a) uma companhia aberta; e
- (b) qualquer entidade que (a) seja definida por regulamento ou legislação como entidade de interesse do público, ou (b) para a qual o regulamento ou a legislação requer auditoria e que seja conduzida de acordo com os mesmos requerimentos de independência que se aplicam à auditoria de companhias abertas, sendo no caso de Brasil as entidades de grande porte como definido pela Lei nº. 11.638/07. Esse regulamento pode ser promulgado por qualquer órgão regulador competente, incluindo órgão regulador de auditoria.

*Entidade relacionada* é a entidade que tem qualquer das seguintes relações com o cliente:

- (a) controle direto ou indireto sobre o cliente se o cliente é relevante para essa entidade;

- (b) tem um interesse financeiro direto no cliente se essa entidade tem influência sobre o cliente e a participação no cliente é relevante para essa entidade;
- (c) o cliente tem controle direto ou indireto;
- (d) o cliente, ou entidade relacionada com o cliente de acordo com o item (c), tem interesse financeiro direto que lhe garante influência significativa sobre essa entidade e a participação é relevante para o cliente e sua entidade relacionada no item (c);
- (e) controle em comum com o cliente (entidade-irmã) se a entidade-irmã e o cliente forem relevantes para a entidade que controla tanto o cliente como a entidade-irmã.

*Equipes de asseguaração são:*

- (a) todos os membros da equipe de trabalho para o trabalho de asseguaração;
- (b) todas as outras pessoas na firma que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de asseguaração, incluindo:
  - (i) aquelas que recomendam a remuneração, ou que exerçam supervisão direta, administração ou outra forma de monitoramento do sócio do trabalho de asseguaração em relação à execução do trabalho de asseguaração;
  - (ii) aquelas que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos para o trabalho de asseguaração;
  - (iii) aquelas que efetuam controle de qualidade do trabalho de asseguaração, incluindo as que realizam a revisão do controle de qualidade do trabalho de asseguaração.

*Equipes de auditoria são:*

- (a) todos os membros da equipe de trabalho para o trabalho de auditoria;
- (b) todas as outras pessoas na firma que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de auditoria, incluindo:
  - (i) aquelas que recomendam a remuneração, ou que exerçam supervisão direta, administração ou outra forma de monitoramento do sócio do trabalho de asseguaração em relação à execução do trabalho de asseguaração, incluindo aquelas em todos os níveis seniores imediatamente acima do sócio do trabalho até a pessoa que é o sócio principal ou sócio diretor da firma (diretor presidente ou equivalente);
  - (ii) aquelas que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos para o trabalho;
  - (iii) aquelas que efetuam controle de qualidade do trabalho, incluindo as que realizam a revisão do controle de qualidade do trabalho;
- (c) todas aquelas de firma em rede que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de auditoria.

*Equipes de revisão são:*

- (a) todos os membros da equipe de trabalho para o trabalho de revisão;
- (b) todas as outras pessoas na firma que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de revisão, incluindo:
  - (i) aquelas que recomendam a remuneração, ou que exerçam supervisão direta, administração ou outra forma de monitoramento do sócio do trabalho em relação à execução do trabalho de revisão, incluindo aquelas em todos os níveis seniores sucessivamente acima do sócio do trabalho até a pessoa que é o sócio principal ou sócio diretor da firma (diretor presidente ou equivalente);
  - (ii) aquelas que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos do trabalho;
  - (iii) aquelas que efetuam controle de qualidade do trabalho, incluindo as que realizam a revisão do controle de qualidade do trabalho;

- (c) todas aquelas da firma em rede que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de revisão.

*Equipe de trabalho* – todos os sócios e equipe envolvidos no trabalho e quaisquer pessoas contratadas pela firma ou firma em rede para executar procedimentos de asseguarção no trabalho. Não estão incluídos nesse conceito os especialistas externos contratados pela firma ou por firma em rede.

*Escritório* é um subgrupo distinto organizado em termos geográficos ou de práticas.

*Especialista externo* é a pessoa (que não sócio ou membro da equipe profissional, incluindo equipe temporária, da firma ou de firma em rede) ou organização com habilidades, conhecimento e experiência em campo que não contabilidade ou auditoria, cujo trabalho nesse campo é usado para auxiliar o auditor a obter evidência apropriada e suficiente.

*Familiar imediato* é o cônjuge (ou equivalente) ou dependente.

*Familiares próximos* são pais, filhos ou irmãos que não são membros da família imediata.

*Firma* é:

- (a) um único profissional ou sociedade de pessoas que atuam como auditores;
- (b) uma entidade que controla essas partes por meio de controle, administração ou outros meios; e
- (c) uma entidade controlada por essas partes por meio de controle, administração ou outros meios.

*Firma em rede* é uma firma ou entidade que pertence a uma rede.

*Honorários contingentes* são honorários calculados sobre base pré-determinada relacionada com o resultado de transação ou o resultado dos serviços prestados pela firma. Honorários estabelecidos por tribunal ou outra autoridade pública não são honorários contingentes.

*Independência* é:

- (a) independência de pensamento – postura mental que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade e exerça objetividade e ceticismo profissional;
- (b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, pesando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ou asseguarção seriam comprometidos.

*Informação financeira histórica* – informações expressas em termos financeiros relacionadas a uma entidade específica, derivadas basicamente do sistema contábil da referida entidade, sobre eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou sobre condições ou circunstâncias econômicas em momentos no passado.

*Interesse financeiro* é a participação em ações ou outros títulos, debênture, empréstimo ou outro instrumento de dívida da entidade, incluindo direitos e obrigações de adquirir essa participação e derivativos diretamente relacionados a essa participação.

*Interesse financeiro direto* – interesse financeiro:

- de propriedade direta ou controlado por pessoa ou entidade (incluindo aqueles administrados discricionariamente por outros);

- de usufruto por meio de veículo coletivo de investimento, espólio, *trust* ou outro intermediário sobre o qual a pessoa ou a entidade tem controle ou capacidade de influenciar as decisões de investimento.

*Interesse financeiro indireto* é o interesse financeiro de usufruto por meio de veículo coletivo de investimento, espólio, *trust* ou outro intermediário sobre o qual a pessoa ou a entidade não tem controle ou capacidade de influenciar as decisões de investimento.

*Nível aceitável* é aquele em que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria que o cumprimento dos princípios fundamentais não está comprometido, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o auditor naquele momento.

*Princípios fundamentais* são:

- (a) integridade – ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;
- (b) objetividade – não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio;
- (c) competência profissional e devido zelo – manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível necessário para assegurar que o cliente ou empregador receba serviços profissionais competentes com base em acontecimentos atuais referentes à prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- (d) sigilo profissional – respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal ilícita pelo auditor ou por terceiros;
- (e) comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

*Rede* é uma estrutura maior que:

- (a) tem por objetivo a cooperação;
- (b) tem claramente por objetivo a participação nos lucros ou o rateio dos custos, os mesmos sócios, controle ou administração, compartilhando políticas e procedimentos de controle de qualidade, estratégia de negócios, marca comercial ou parte significativa dos recursos profissionais.

*Responsáveis pela governança* são as pessoas com responsabilidade pela supervisão da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade, incluindo a supervisão do processo de apresentação de relatórios financeiros.

*Revisão do controle de qualidade do trabalho* é o processo planejado para fornecer avaliação objetiva, na data ou antes da data do relatório, dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e das conclusões a que se chegou durante a elaboração do relatório.

*Serviços profissionais* são serviços que requerem habilidades contábeis ou relacionadas executados por auditor, incluindo serviços contábeis, de auditoria, fiscais, consultoria de gestão e administração financeira.

*Sócio chave da auditoria* é o sócio do trabalho, a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, e outros sócios da auditoria, se houver, da equipe de trabalho que tomam decisões chave ou fazem julgamentos sobre assuntos significativos com relação à auditoria das demonstrações contábeis sobre as quais a firma expressará uma opinião. Dependendo das circunstâncias e do papel das pessoas na auditoria, “outros sócios da auditoria” pode incluir, por exemplo, sócios da auditoria responsáveis por subsidiárias ou divisões significativas.

*Sócio do trabalho* é o sócio ou outra pessoa na firma responsável pelo trabalho e sua execução. É, também, responsável pelo relatório que é emitido em nome da firma e quem, quando necessário, tem a autoridade apropriada de órgão profissional, legal ou regulador.

*Trabalho de asseguarção* é o trabalho em que o auditor emite conclusão destinada a aumentar o grau de confiança dos usuários que não sejam a parte responsável pelo resultado da avaliação ou mensuração do objeto em relação a um critério.

(Para orientação sobre trabalhos de asseguarção, consulte as normas de trabalhos de asseguarção emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que descrevem os elementos e objetivos de trabalho de asseguarção e identificam trabalhos para os quais se aplicam as Normas de Auditoria (NBC TAs), Normas de Revisão (NBC TRs) e Normas de Asseguarção (NBC TOs).

*Trabalho de auditoria* é o trabalho de asseguarção razoável em que o auditor expressa opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes (ou estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes), de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável, como trabalho conduzido de acordo com as normas de auditoria. Isso inclui auditoria estatutária, que é a auditoria requerida por legislação ou outro regulamento.

*Trabalho de revisão* é o trabalho de asseguarção, conduzido de acordo com as Normas de Revisão (NBC TRs), em que o auditor que presta serviços expressa conclusão sobre se, com base em procedimentos que não fornecem toda a evidência exigida em auditoria, chegou à atenção do auditor algum fato que o leve a crer que as demonstrações contábeis não tenham sido elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

## **Vigência da Norma**

Esta Norma entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2011. A Norma está sujeita a estas considerações de transição:

### **Entidade de interesse do público**

1. A Norma inclui considerações adicionais sobre a independência quando o cliente de auditoria ou de revisão é entidade de interesse do público. As considerações adicionais que se aplicam em decorrência da definição de entidades de interesse do público ou em decorrência do item 26 desta Norma, entram em vigor em 1º de janeiro de 2012. Em relação à rotação de sócios, as considerações de transição são incluídas nos itens 2 e 3 a seguir.

### **Rotação de sócios**

2. Para um sócio que está sujeito às regras de rotação do item 151 desta Norma em decorrência da definição de “sócio chave da auditoria”, e que não for o sócio do trabalho nem a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, as regras de rotação entram em vigor para a auditoria ou a revisão de demonstrações contábeis de exercícios que iniciarem após 14 de dezembro de 2011. Por exemplo, para um cliente de auditoria cujo exercício fiscal inicie em 1º de janeiro, o sócio chave da auditoria, mas que não tenha sido o sócio do trabalho nem a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, desempenhou o seu papel por cinco ou mais anos isto é, nas auditorias dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2005 a 2010. Nesse caso, ele deve ser retirado do trabalho após desempenhar o papel de sócio chave da auditoria por mais um ano, isto é, após concluir a auditoria do exercício de 2011.
3. Para o sócio do trabalho ou a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho que, imediatamente antes de assumir qualquer destes dois papéis, tenha

desempenhado outro papel de sócio chave de auditoria para aquele cliente, e que, no início do primeiro exercício que começar após 14 de dezembro de 2010, já tenha desempenhado o papel do sócio do trabalho ou da pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho por quatro anos ou menos, as regras de transição também serão aplicáveis para a auditoria ou a revisão de demonstrações contábeis de exercícios que iniciarem após 14 de dezembro de 2011. Por exemplo, para um cliente de auditoria cujo exercício fiscal inicie em 1º de janeiro, um sócio que desempenhou papel de sócio chave da auditoria, mas que não tenha sido o sócio do trabalho nem a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, durante os exercícios de 2004 a 2007, e depois ter desempenhado o papel do sócio do trabalho por mais três anos, ou seja, para os exercícios de 2008 a 2010, deverá ser substituído após desempenhar o papel do sócio do trabalho por mais um ano, isto é, após concluir a auditoria do exercício de 2011.

### **Prestação de serviços que não são de asseguaração**

4. Os itens 156 a 219 desta Norma abordam a prestação de serviços que não são de asseguaração para cliente de auditoria ou de revisão. Se, na data em que a Norma entrar em vigor, a firma de auditoria estiver prestando serviço a cliente de auditoria ou de revisão, e este serviço tiver sido permitido de acordo com a versão da NBC PA 02 (Resolução CFC nº. 1.267/09), mas passar a ser proibido ou sujeito a restrições de acordo com esta Norma, a firma de auditoria poderá continuar a prestar este serviço somente se o serviço tiver sido contratado e iniciado antes de 1º de janeiro de 2011 e for concluído antes de 1º de julho de 2011.

### **Tamanho relativo dos honorários**

5. O item 222 desta Norma estabelece que, quando um cliente de auditoria é entidade de interesse do público e, por dois anos consecutivos, o total de honorários desse cliente e de suas respectivas entidades relacionadas (sujeito às considerações do item 27 desta Norma) representar mais de 15% do total de honorários recebidos pela firma que está emitindo o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do cliente, uma revisão pré-emissão ou pós-emissão (como descrita no item 222) da auditoria do segundo ano é obrigatória. Este requerimento entra em vigor para a auditoria ou a revisão de demonstrações contábeis de exercícios que iniciem depois de 14 de dezembro de 2010. Por exemplo, no caso de cliente de auditoria cujo exercício fiscal inicie em 1º de janeiro, se os honorários totais no cliente excederem o patamar de 15% para 2011 e 2012, a revisão pré-emissão ou pós-emissão seria aplicada em relação à auditoria das demonstrações contábeis do exercício de 2012.

### **Políticas de remuneração e avaliação**

6. O item 229 desta Norma estabelece que um sócio chave de auditoria não deve ser avaliado ou remunerado com base no seu sucesso em vender serviços, que não são de asseguaração, para o seu cliente de auditoria. Esta disposição entra em vigor em 1º de janeiro de 2012. Entretanto, um sócio chave de auditoria poderá receber remuneração após essa data, baseada em avaliação, elaborada antes de 1º de janeiro de 2012, do seu sucesso em vender serviços, que não são de asseguaração, para esse cliente de auditoria.