

# NBC TO 3402 – RELATÓRIOS DE ASSEGURAÇÃO DE CONTROLES EM ORGANIZAÇÃO PRESTADORA DE SERVIÇOS

ÍNDICE	Item
Introdução	
Alcance .....	1–6
Data de vigência .....	7
Objetivo.....	8
Definições.....	9
Requisitos	
NBC TO 3000 .....	10
Exigências éticas relevantes .....	11
Administração e responsáveis pela governança .....	12
Aceitação e continuidade .....	13–14
Avaliação da adequação dos critérios .....	15–18
Relevância .....	19
Obtenção de entendimento sobre o sistema da organização prestadora de serviços .....	20
Obtenção de evidência em relação à descrição .....	21–22
Obtenção de evidência em relação ao projeto de controles .....	23
Obtenção de evidência em relação à efetividade operacional dos controles .....	24–29
Função da auditoria interna .....	30–37
Representações formais.....	38–40
Outras informações .....	41–42
Eventos subsequentes .....	43–44
Documentação .....	45–52
Elaboração do relatório de asseguração do auditor do serviço .....	53–55
Outras responsabilidades de comunicação .....	56
Aplicação e outro material explicativo	
Alcance .....	A1–A2
Definições .....	A3–A4
Exigências éticas relevantes .....	A5
Administração e responsáveis pela governança .....	A6
Aceitação e continuidade .....	A7–A12
Avaliação da adequação dos critérios .....	A13–A15
Relevância .....	A16–A18
Obtenção de entendimento sobre o sistema da organização prestadora de serviços .....	A19–A20
Obtenção de evidência em relação à descrição .....	A21–A24
Obtenção de evidência em relação ao projeto de controles .....	A25–A27
Obtenção de evidência em relação à efetividade operacional dos controles .....	A28–A36
Função da auditoria interna .....	A37–A43
Representações formais .....	A42–A16)
Outras informações .....	A44–A45
Documentação .....	A46
Elaboração do relatório de asseguração do auditor do serviço .....	A47–A52
Outras responsabilidades de comunicação .....	A53

Apêndice 1: Exemplo de afirmações da organização prestadora de serviços

Apêndice 2: Exemplo de relatórios de asseguração do auditor do serviço

Apêndice 3: Exemplo de relatórios de asseguração contendo modificação

Introdução

## Alcance

1. Esta Norma de Asseguração (NBC TO) trata dos trabalhos de asseguarção executados por contador que atua na prática da auditoria independente para fornecer relatório para ser utilizado por entidades usuárias e seus auditores sobre os controles em uma organização prestadora de serviços que presta serviço a essas entidades usuárias que é provavelmente relevante para o controle interno dessas entidades por estar relacionado com relatórios financeiros. Ela complementa a NBC TA 402 – Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços, visto que relatórios elaborados de acordo com esta Norma são capazes de fornecer evidência apropriada segundo a NBC TA 402 (ver item A1).
2. A NBC TA – ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração afirma que um trabalho de asseguarção pode ser de “asseguarção razoável” ou de “asseguarção limitada”, que por sua vez pode ser um trabalho “baseado em afirmações” ou de “relatório direto” e que a conclusão do relatório de asseguarção para trabalho baseado em afirmações pode ser redigida em termos da afirmação da parte responsável ou diretamente em termos do objeto e dos critérios (ver itens 10, 11 e 57 da NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL).

Esta Norma trata somente de trabalhos baseados em afirmações que proporcionam segurança razoável, cuja conclusão do relatório de asseguarção redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios (ver itens 13 e 52(k)).

3. Esta Norma se aplica somente quando a organização prestadora de serviços é responsável pelo adequado projeto de controles, ou consegue de outra forma fazer uma afirmação sobre eles. Esta Norma não trata de trabalhos de asseguarção com a finalidade de:
  - (a) emitir relatório sobre se os controles na organização prestadora de serviços operaram conforme descrito, ou
  - (b) emitir relatório apenas sobre os controles na organização prestadora de serviços que não aqueles relacionados com um serviço que, provavelmente, seja relevante para o controle interno das entidades usuárias por estar relacionado com relatórios financeiros (por exemplo, controles que afetam a produção ou o controle de qualidade de entidades usuárias).

Entretanto, esta Norma fornece orientação para esses trabalhos executados de acordo com a NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguarção Diferente de Auditoria e Revisão que não sejam auditorias ou revisões de informações financeiras históricas (ver item A2).

4. Além da emissão do relatório de asseguarção sobre controles, o auditor da organização prestadora de serviços também pode ser contratado para fornecer os seguintes relatórios que não são tratados nesta Norma:
  - (a) relatório sobre transações de entidade usuária ou sobre saldos mantidos por organização prestadora de serviços; ou
  - (b) relatório de procedimentos previamente acordados sobre controles em organização prestadora de serviços.

*Relação com outros pronunciamentos profissionais*

5. A execução de trabalhos de asseguarção que não sejam auditorias ou revisões de informações financeiras históricas requer que o auditor da organização prestadora de serviços cumpra a NBC TO 3000. Essa Norma inclui requisitos relacionados com tópicos como aceitação de trabalho, planejamento, evidências e documentação que se aplicam a todos os trabalhos de asseguarção, incluindo trabalhos de acordo com esta Norma. Esta Norma complementa o modo como a NBC TO 3000 deve ser aplicada em trabalho de asseguarção razoável para emitir um relatório sobre controles em organização prestadora de serviços. A NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, que define e descreve os elementos e objetivos do trabalho de asseguarção, fornece o contexto para entender esta Norma e a própria NBC TO 3000.
6. O cumprimento da NBC TO 3000 requer, entre outras coisas, que o auditor da organização prestadora de serviços cumpra as normas profissionais classificadas como NBC PG – Geral e NBC PA – do Auditor Independente do Conselho Federal de Contabilidade e implemente procedimentos de controle de qualidade que são aplicáveis especificamente a esse trabalho (ver itens 4 e 6 da NBC TO 3000).

#### Data de vigência

7. Esta Norma é aplicável a relatórios de asseguarção de auditores de serviços que abrangem períodos findos em ou após 30 de junho de 2011.

#### Objetivos

8. Os objetivos do auditor da organização prestadora de serviços são:
  - (a) obter segurança razoável, em todos os aspectos relevantes, com base em critérios adequados de que:
    - (i) a descrição do sistema da organização prestadora de serviços apresenta adequadamente o sistema que foi projetado e implementado durante o período especificado (ou no caso de relatório tipo 1, na data especificada);
    - (ii) os controles relacionados com os objetivos dos controles especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados e implementados durante o período especificado (ou no caso de relatório tipo 1, na data especificada);
    - (iii) quando incluídos no alcance do trabalho, os controles operaram de maneira efetiva para fornecer segurança razoável de que os objetivos dos controles especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram alcançados durante o período especificado;
  - (b) emitir relatório sobre os assuntos da alínea (a), de acordo com as constatações do auditor da organização prestadora de serviços.

#### Definições

9. Para fins desta Norma, os termos a seguir possuem os significados a eles atribuídos:

*Afirmarção da organização prestadora de serviços* é a afirmarção por escrito sobre os assuntos referidos nas definições de “relatório sobre a descrição e o projeto de controles” (alínea (b)) e de “relatório sobre a descrição, o projeto e a efetividade operacional dos controles” (alínea (b)), deste item.

*Auditor da organização prestadora de serviços* é o contador que presta serviços de auditoria independente que, por solicitação da organização prestadora de serviços, fornece um relatório de asseguarção dos controles dessa organização.

*Auditor da usuária* é o auditor que examina e apresenta relatório sobre as demonstrações contábeis da entidade usuária. No caso de organização subcontratada para prestação de serviços, o auditor da organização que utiliza os serviços da subcontratada também é auditor da usuária.

*Auditores internos* são as pessoas que desempenham as atividades da função de auditoria interna. Auditores internos fazem parte do departamento de auditoria interna ou função equivalente.

*Controles complementares da entidade usuária* são os controles que a organização prestadora de serviços assume, no projeto do seu serviço, que serão implementados pelas entidades usuárias e que, se necessário para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema pela organização prestadora de serviços, são identificados nessa descrição.

*Controles da organização prestadora de serviços* são os controles sobre o alcance de um objetivo de controle que é coberto pelo relatório de asseguarção do seu auditor (ver item A3).

*Controles em organização subcontratada* são os controles para fornecer segurança razoável sobre o alcance de um objetivo de controle.

*Critérios* são os referenciais usados para avaliar ou mensurar o objeto do trabalho, incluindo, quando relevante, referenciais para apresentação e divulgação.

*Entidade usuária* é a entidade que utiliza uma organização prestadora de serviços.

*Função de auditoria interna* é uma atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como serviço à organização prestadora de serviços. Suas funções incluem, entre outras coisas, o exame, a avaliação e o monitoramento da adequação e eficácia de controles internos.

*Método de desmembramento (carve out)* trata dos serviços prestados por uma organização subcontratada para prestação de serviços, pelo qual a descrição do sistema da organização prestadora de serviços inclui a natureza dos serviços prestados pela organização subcontratada para prestação de serviços, mas os objetivos de controle relevantes para essa organização subcontratada para prestação de serviços e os respectivos controles estão excluídos da descrição do sistema da organização prestadora de serviços e do alcance do trabalho do seu auditor. A descrição desse sistema e o alcance do trabalho do seu auditor incluem controles da organização prestadora de serviços para monitorar a efetividade dos controles da organização subcontratada para prestação de serviços, que pode incluir a revisão pela organização prestadora de serviços de um relatório de asseguarção sobre controles da organização subcontratada para prestação de serviços.

*Método de inclusão* é o método de lidar com os serviços fornecidos por organização subcontratada, no qual a descrição do sistema da organização prestadora de serviços inclui a natureza dos serviços prestados pela organização subcontratada para prestação de serviços, e que os objetivos de controle relevantes para essa organização subcontratada para prestação de serviços e os respectivos controles estão incluídos na descrição do sistema da organização prestadora de serviços e no alcance do trabalho do seu auditor (ver item A4).

*Objetivo de controle* é a finalidade de um aspecto específico de controle e se refere aos riscos que os controles procuram mitigar.

*Organização prestadora de serviços* é uma organização terceirizada (ou segmento de organização terceirizada) que presta serviços a entidades usuárias que são provavelmente relevantes para o controle interno das entidades usuárias por estarem relacionados com relatórios financeiros.

*Organização subcontratada para prestação de serviços* é uma organização prestadora de serviços contratada por outra organização prestadora de serviços para executar alguns dos

serviços prestados a entidades usuárias que são provavelmente relevantes para o controle interno das entidades usuárias uma vez que ele está relacionado com os relatórios financeiros.

*Relatório sobre a descrição e o projeto de controles em organização prestadora de serviços* (denominado nesta Norma como relatório tipo 1) é um relatório que contém:

- (a) a descrição do sistema da organização prestadora de serviços;
- (b) uma afirmação por escrito da organização prestadora de serviços de que, em todos os aspectos relevantes, e com base em critérios adequados:
  - (i) a descrição apresenta adequadamente o sistema da organização prestadora de serviços conforme projetado e implementado na data especificada;
  - (ii) os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados na data especificada; e
- (c) um relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços que proporciona segurança razoável sobre os assuntos em (b)(i) e (ii).

*Relatório sobre a descrição, o projeto e a efetividade operacional dos controles em organização prestadora de serviços* (denominados nesta Norma como relatório tipo 2) é um relatório que contém:

- (a) a descrição do sistema da organização prestadora de serviços;
- (b) uma afirmação por escrito da organização prestadora de serviços de que, em todos os aspectos relevantes, e com base em critérios adequados:
  - (i) a descrição apresenta adequadamente o sistema da organização prestadora de serviços conforme projetado e implementado durante o período especificado;
  - (ii) os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados durante o período especificado; e
  - (iii) os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços operaram de maneira efetiva durante o período especificado; e
- (c) um relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços que:
  - (i) proporciona segurança razoável sobre os assuntos em (b)(i) a (iii); e
  - (ii) inclui uma descrição dos testes de controle e dos respectivos resultados.

*Sistema da organização prestadora de serviços* compreende as políticas e os procedimentos projetados e implementados pela organização prestadora de serviços para prestar os serviços cobertos pelo relatório de asseguarção do seu auditor às entidades usuárias. A descrição do sistema da organização prestadora de serviços inclui a identificação: dos serviços cobertos; do período ou, no caso de relatório tipo 1, da data a que se refere a descrição; dos objetivos de controle; e dos respectivos controles.

*Teste de controle* é o procedimento projetado para avaliar a efetividade operacional de controles em alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços.

Requisitos

NBC TO 3000

10. O auditor da organização prestadora de serviços não deve declarar o cumprimento desta Norma, a menos que tenha cumprido os requisitos desta Norma e da NBC TO 3000.

Exigências éticas relevantes

11. O auditor da organização prestadora de serviços deve cumprir as exigências éticas relevantes, incluindo aquelas pertinentes à independência, relacionadas com trabalhos de asseguração (ver item A5).

#### Administração e responsáveis pela governança

12. Quando esta Norma requer que o auditor da organização prestadora de serviços indague, solicite representações, comunique-se ou interaja de outra forma com a organização prestadora de serviços, o auditor deve determinar as pessoas apropriadas da estrutura da administração ou da governança da referida organização com quem interagir. Isso inclui considerar quais pessoas tem as responsabilidades e o conhecimento apropriados relacionados com os assuntos envolvidos (ver item A6).

#### Aceitação e continuidade

13. Antes de concordar em aceitar ou continuar um trabalho, o auditor da organização prestadora de serviços deve:
  - (a) determinar se:
    - (i) ele tem a capacitação e a competência para executar o trabalho (ver item A7);
    - (ii) os critérios a serem aplicados pela organização prestadora de serviços para elaborar a descrição de seu sistema serão adequados e estarão disponíveis para entidades usuárias e seus auditores; e
    - (iii) o alcance do trabalho e a descrição do sistema da organização prestadora de serviços não serão limitados a ponto de ser improvável que sejam úteis para as entidades usuárias e seus auditores.
  - (b) obter a concordância da organização prestadora de serviços de que ela reconhece e entende sua responsabilidade:
    - (i) pela elaboração da descrição de seu sistema e da afirmação que a acompanha, incluindo a integridade, a precisão e o método de apresentação dessa descrição e afirmação (ver item A8);
    - (ii) por ter uma base razoável para a afirmação que acompanha a descrição do seu sistema (ver item A9);
    - (iii) por especificar na sua afirmação os critérios usados para elaborar a descrição do seu sistema;
    - (iv) por especificar na descrição do seu sistema:
      - a. os objetivos de controle; e
      - b. no caso de estarem especificados por lei ou regulamento, ou por outra parte (por exemplo, grupo usuário ou órgão profissional), a parte que os especificou;
    - (v) por identificar os riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema, por projetar e implementar controles que fornecem segurança razoável de que esses riscos não impedirão o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema e, portanto, que os objetivos de controle serão alcançados (ver item A10); e
    - (vi) por fornecer ao auditor da organização prestadora de serviços:
      - a. acesso a todas as informações, como registros, documentação e outros assuntos, incluindo acordos no nível de serviço, que essa organização saiba que é relevante para a descrição do seu sistema e para a sua afirmação;
      - b. informações adicionais que o auditor da organização prestadora de serviços pode solicitar dessa organização para fins do trabalho de asseguração; e
      - c. acesso irrestrito a pessoas dentro da organização prestadora de serviços de quem o auditor determina ser necessário obter evidência.

### *Aceitação de mudança nos termos do trabalho*

14. Se a organização prestadora de serviços solicita uma mudança no alcance do trabalho antes da conclusão do trabalho, o auditor dessa organização deverá estar satisfeito de que há uma justificativa razoável para a mudança (ver item A11 e A12).

### *Avaliação da adequação dos critérios*

15. Conforme requerido pela NBC TO 3000, o auditor da organização prestadora de serviços deve avaliar se essa organização utilizou critérios adequados na elaboração da descrição do seu sistema, na avaliação de se os controles foram adequadamente projetados e, no caso de relatório tipo 2, na avaliação de se os controles estão operando de maneira efetiva (ver item 19 da NBC TO 3000).
16. Ao avaliar a adequação dos critérios para a avaliação da descrição do sistema da organização prestadora de serviços, o auditor dessa organização deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo:
  - (a) se a descrição apresenta como o sistema da organização prestadora de serviços foi projetado e implementado, incluindo, conforme apropriado:
    - (i) os tipos de serviços prestados, incluindo as classes de transações processadas;
    - (ii) os procedimentos, envolvendo os sistemas de tecnologia da informação (TI) e manuais, pelos quais os serviços são prestados, incluindo os procedimentos pelos quais as transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas, conforme necessário, e transferidas para os relatórios e outras informações elaboradas para entidades usuárias;
    - (iii) os respectivos registros e as informações de suporte, incluindo registros contábeis, informações de suporte e contas específicas que são usadas para iniciar, registrar, processar e reportar as transações, incluindo a correção de informações e como a informação é transferida para os relatórios e outras informações elaboradas para entidades usuárias;
    - (iv) como o sistema da organização prestadora de serviços trata de eventos e condições significativos que não sejam transações;
    - (v) o processo usado para elaborar relatórios e outras informações para entidades usuárias;
    - (vi) os objetivos de controle especificados e os controles projetados para alcançar esses objetivos;
    - (vii) controles complementares da entidade usuária previstos no projeto dos controles; e
    - (viii) outros aspectos do ambiente de controle, do processo de avaliação de riscos, do sistema de informações (incluindo os respectivos processos de negócio) e da comunicação, das atividades de controle e dos controles de monitoramento da organização prestadora de serviços que são relevantes para os serviços prestados;
  - (b) no caso de relatório tipo 2, se a descrição inclui detalhes relevantes de mudanças no sistema da organização prestadora de serviços durante o período coberto pela descrição;
  - (c) se a descrição omite ou distorce informações relevantes para o alcance do sistema da organização prestadora de serviços que está sendo descrito, embora reconhecendo que a descrição foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de entidades usuárias e seus auditores e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema da organização prestadora de serviços que cada entidade usuária individual e seu auditor pode considerar importante em seu ambiente específico.
17. Ao avaliar a adequação dos critérios para a avaliação do projeto dos controles, o auditor da organização prestadora de serviços deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo, se:

- (a) a organização prestadora de serviços identificou os riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema; e
  - (b) os controles identificados nessa descrição forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impedem que os objetivos de controle especificados sejam alcançados.
18. Ao avaliar a adequação dos critérios para a avaliação da efetividade operacional dos controles em fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle identificados na descrição serão alcançados, o auditor da organização prestadora de serviços deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo, se os controles foram aplicados de maneira uniforme conforme projetado durante o período especificado. Isso inclui se os controles manuais foram aplicados por pessoas com competência e autoridade apropriadas (ver item A13 a A15).

#### Relevância

19. Ao planejar e executar o trabalho, o auditor da organização prestadora de serviços deve considerar a relevância com relação à adequada apresentação da descrição, à adequação do projeto dos controles e, no caso de relatório tipo 2, à efetividade operacional dos controles (ver definição sobre relevância nos itens A16 a A18).

#### Obtenção de entendimento sobre o sistema da organização prestadora de serviços

20. O auditor da organização prestadora de serviços deve obter entendimento do sistema dessa organização, incluindo controles que estão considerados no alcance do trabalho (ver itens A19 e A20).

#### Obtenção de evidência em relação à descrição

21. O auditor da organização prestadora de serviços deve obter, ler a descrição do sistema dessa organização e avaliar se os aspectos da descrição incluídos no alcance do trabalho estão adequadamente apresentados, incluindo se (ver item A21 e A22):
- (a) os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços são razoáveis nas circunstâncias (ver item A23);
  - (b) os controles identificados nessa descrição foram implementados;
  - (c) os controles complementares da entidade usuária, se houver, estão adequadamente descritos; e
  - (d) os serviços prestados por organização subcontratada para prestação de serviços, se houver, estão adequadamente descritos, incluindo se foi utilizado o método de inclusão ou o método de desmembramento (*carve out*) em relação a eles.
22. O auditor da organização prestadora de serviços deve determinar, por meio de outros procedimentos juntamente com indagações, se o sistema dessa organização foi implementado. Esses outros procedimentos incluem observação e inspeção de registros e outras documentações, da maneira que o sistema da organização prestadora de serviços funciona e como os controles são aplicados. (ver item A24)

#### Obtenção de evidência em relação ao projeto de controles

23. O auditor da organização prestadora de serviços deve determinar quais são os controles dessa organização necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços e deve avaliar se esses controles foram adequadamente projetados. Essa determinação deve incluir (ver itens A25 a A27):

- (a) a identificação dos riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços; e
- (b) a avaliação da correlação dos controles identificados na descrição do sistema dessa organização com os riscos identificados.

#### Obtenção de evidência em relação à efetividade operacional dos controles

- 24. Ao fornecer um relatório tipo 2, o auditor da organização prestadora de serviços deve testar os controles que ele determinou como necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços e avaliar sua efetividade operacional durante o período. As evidências obtidas em trabalhos anteriores sobre a operação satisfatória de controles em períodos anteriores não fornece base para reduzir os testes, mesmo se forem complementadas com evidências obtidas durante o período atual (ver itens A28 a A32).
- 25. Ao projetar e executar testes de controle, o auditor da organização prestadora de serviços deve:
  - (a) executar outros procedimentos juntamente com indagação para obter evidência sobre:
    - (i) como o controle foi aplicado;
    - (ii) a uniformidade com que o controle foi aplicado; e
    - (iii) por quem ou por quais meios o controle foi aplicado;
  - (b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (indiretos) e, em caso positivo, se é necessário obter evidência para suportar a efetividade operacional desses controles indiretos (ver itens A33 e A34); e
  - (c) determinar meios de selecionar itens para teste que sejam efetivos para atingir os objetivos do procedimento (ver itens A35 e A36).
- 26. Ao determinar a extensão dos testes de controle, o auditor da organização prestadora de serviços deve considerar assuntos que incluem as características da população a ser testada, como a natureza dos controles, a frequência da aplicação (por exemplo, mensal, diária, um número de vezes por dia) e a taxa de desvio esperada.

#### *Amostragem*

- 27. Quando o auditor da organização prestadora de serviços utiliza amostragem, ele deve (ver itens A35 e A36):
  - (a) considerar o objetivo do procedimento e as características da população de onde serão extraídos os dados para a determinação da amostra;
  - (b) determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível apropriadamente baixo;
  - (c) selecionar itens para a amostra de forma que cada unidade de amostragem na população tenha chance de seleção;
  - (d) se um procedimento projetado não for aplicável a um item selecionado, executar o procedimento para um item substituto; e
  - (e) se não conseguir aplicar os procedimentos projetados, ou procedimentos alternativos adequados, a um item selecionado, considerá-lo como um desvio.

#### *Natureza e causa de desvios*

- 28. O auditor da organização prestadora de serviços deve investigar a natureza e a causa de quaisquer desvios identificados e determinar se:

- (a) os desvios identificados estão dentro da taxa de desvio esperada e se são aceitáveis; portanto, os testes que foram realizados fornecem base para concluir que o controle está operando de maneira efetiva durante o período especificado;
  - (b) são necessários testes adicionais de controle ou de outros controles para se concluir se os controles relativos a um objetivo de controle específico estão operando de maneira efetiva durante o período especificado ou (ver item A25);
  - (c) os testes que foram realizados fornecem base adequada para concluir que o controle não operou de maneira efetiva durante o período especificado.
29. Em circunstâncias extremamente raras em que o auditor da organização prestadora de serviços considera um desvio constatado em amostra como uma anomalia e não existem outros controles identificados que lhe permitam concluir que o respectivo objetivo de controle está operando de maneira efetiva durante o período especificado, o auditor deve obter um alto grau de segurança de que esse desvio não é representativo da população. O auditor da organização prestadora de serviços deve obter esse alto grau de segurança executando procedimentos adicionais para obter evidência apropriada e suficiente de que o desvio não afeta o restante da população.

#### Função da auditoria interna

Esta Norma não trata dos casos em que auditores internos auxiliam diretamente o auditor da organização prestadora de serviços na execução de procedimentos de auditoria.

#### *Obtenção de entendimento sobre a função de auditoria interna*

30. Se a organização prestadora de serviços possui a função de auditoria interna, o auditor da organização prestadora de serviços deve obter entendimento sobre a natureza das responsabilidades da função de auditoria interna e das atividades realizadas para determinar se essa função é relevante para o seu trabalho (ver item A37).

#### *Determinação sobre utilização e até que ponto utilizar o trabalho dos auditores internos*

31. O auditor da organização prestadora de serviços deve determinar:
- (a) se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para fins do seu trabalho; e
  - (b) em caso positivo, o efeito planejado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria que o auditor da organização aplicará.
32. Ao determinar se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para fins do seu trabalho, o auditor da organização prestadora de serviços deve avaliar:
- (a) a objetividade da função de auditoria interna;
  - (b) a competência técnica dos auditores internos;
  - (c) se o trabalho dos auditores internos é executado com o devido zelo profissional; e
  - (d) se a comunicação é efetiva entre ele e os auditores internos.
33. Ao determinar o efeito planejado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços, ele deve considerar (ver item A38):
- (a) a natureza e o alcance do trabalho específico executado, ou a ser executado, pelos auditores internos;
  - (b) a importância desse trabalho para as suas conclusões; e

- (c) o grau de subjetividade envolvido na avaliação da evidência obtida para suportar essas conclusões.

#### *Utilização do trabalho da auditoria interna*

- 34. Para usar o trabalho específico dos auditores internos, o auditor da organização prestadora de serviços deve avaliar e executar procedimentos sobre esse trabalho para determinar sua adequação para os seus objetivos (ver item A39).
- 35. Para determinar a adequação do trabalho específico executado pelos auditores internos para os seus objetivos, o auditor da organização prestadora de serviços deve avaliar se:
  - (a) o trabalho foi executado por auditores internos que possuem treinamento técnico adequado e competência;
  - (b) o trabalho foi adequadamente supervisionado, revisado e documentado;
  - (c) foi obtida evidência adequada para permitir que os auditores internos atinjam conclusões razoáveis;
  - (d) as conclusões alcançadas são adequadas nas circunstâncias e se os relatórios elaborados pelos auditores internos são condizentes com os resultados do trabalho executado; e
  - (e) exceções relevantes para o trabalho ou assuntos não usuais divulgados pelos auditores internos foram devidamente resolvidos.

#### *Efeito sobre o relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços*

- 36. Se o trabalho da auditoria interna foi utilizado, o auditor da organização prestadora de serviços não deve fazer referência a esse trabalho na seção do relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços que contém a opinião do auditor. (ver item A40)
- 37. No caso de relatório tipo 2, se o trabalho da auditoria interna foi utilizado na realização dos testes de controle, a parte do relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços que descreve os testes de controle realizados e os respectivos resultados deve incluir uma descrição do trabalho dos auditores internos e dos procedimentos que o auditor da organização aplicou com relação a esse trabalho (ver item A41).

#### Representações formais

- 38. O auditor da organização prestadora de serviços deve solicitar que os responsáveis pela organização forneçam representações formais (ver item A42):
  - (a) que ratificam a afirmação que acompanha a descrição do sistema;
  - (b) que ela forneceu todas as informações e acesso acordados (ver item 13(b)(v)); e
  - (c) que ela divulgou para o seu auditor qualquer um dos assuntos abaixo sobre os quais tem conhecimento:
    - (i) não cumprimento de leis e regulamentos, fraude, ou desvios não corrigidos atribuíveis à organização prestadora de serviços que podem afetar uma ou mais entidades usuárias;
    - (ii) deficiências no projeto de controles;
    - (iii) casos em que os controles não operaram conforme descrito; e
    - (iv) quaisquer eventos subsequentes ao período coberto pela descrição do sistema da organização prestadora de serviços até a data do seu relatório de asseguarção, que possam ter efeito significativo sobre esse relatório de asseguarção.

39. As representações devem estar na forma de carta de representação endereçada ao auditor da organização prestadora de serviços. A data dessa carta deve ser o mais próximo possível, mas não depois, da data do relatório de asseguarção do auditor.
40. Se, apesar de ter discutido o assunto com o seu auditor, a organização prestadora de serviços não fornecer uma ou mais de uma representação por escrito solicitada de acordo com o item 38(a) e (b) desta Norma, o auditor deve abster-se de emitir uma opinião (ver item A43).

#### Outras informações

41. O auditor da organização prestadora de serviços deve ler as outras informações, se houver, incluídas no documento que contém a descrição do sistema da organização prestadora de serviços, para identificar inconsistências relevantes, se houver, com essa descrição. Ao ler as outras informações com a finalidade de identificar inconsistências relevantes, o auditor pode tomar conhecimento de uma aparente distorção de um fato nessas outras informações.
42. Se o auditor tomar conhecimento de uma inconsistência relevante ou uma aparente distorção de um fato nas outras informações, o auditor deve discutir o assunto com a organização prestadora de serviços. Se ele conclui que há uma inconsistência relevante ou distorção de um fato nas outras informações que a organização prestadora de serviços se recusa a corrigir, o auditor deve tomar medidas adicionais apropriadas (ver itens A44 e 45).

#### Eventos subsequentes

43. O auditor da organização prestadora de serviços deve indagar se ela tem conhecimento de quaisquer eventos subsequentes ao período coberto pela descrição do sistema da organização até a data do seu relatório de asseguarção que podem ter efeito significativo sobre esse relatório de asseguarção. Se o auditor tem conhecimento de algum evento e as informações sobre esse evento não foram divulgadas pela organização prestadora de serviços, o auditor deve divulgá-las no seu relatório de asseguarção.
44. O auditor da organização prestadora de serviços não tem obrigação de realizar nenhum procedimento em relação à descrição do sistema da organização prestadora de serviços ou à adequação do projeto ou à efetividade operacional dos controles, após a data do seu relatório de asseguarção.

#### Documentação

45. O auditor da organização prestadora de serviços deve elaborar documentação que seja suficiente para permitir que outro auditor experiente, sem nenhuma relação anterior com o trabalho, entenda:
  - (a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos realizados para atender a esta Norma e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
  - (b) os resultados dos procedimentos realizados e a evidência obtida; e
  - (c) os assuntos significativos que surgem durante o trabalho e as respectivas conclusões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos para chegar a essas conclusões.
46. Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados, o auditor da organização prestadora de serviços deve registrar:
  - (a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos a serem testados;
  - (b) quem executou o trabalho e a data em que esse trabalho foi concluído; e

(c) quem revisou o trabalho executado e a data e extensão dessa revisão.

47. Se o auditor da organização prestadora de serviços utiliza trabalho específico dos auditores internos, ele deve documentar as conclusões alcançadas com relação à avaliação da adequação do trabalho dos auditores internos e os procedimentos executados pelo auditor da organização executados em relação a esse trabalho.
48. O auditor da organização prestadora de serviços deve documentar as discussões de assuntos significativos com os responsáveis da organização, incluindo a natureza dos assuntos significativos discutidos e quando e com quem ocorreram as discussões.
49. Se o auditor da organização prestadora de serviços identificou informações que não são condizentes com a sua conclusão final com relação a assunto significativo, ele deve documentar como a inconsistência foi tratada.
50. O auditor da organização prestadora de serviços deve montar a documentação em arquivo de trabalho e concluir o processo administrativo de montagem desse arquivo final tempestivamente após a data do seu relatório de asseguarção (os itens A54 e A55 da NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes fornece orientação adicional).
51. Depois de concluída a montagem do arquivo de trabalho final, o auditor da organização prestadora de serviços não deve excluir ou descartar a documentação antes do final do período de retenção (ver item A46).
52. Se o auditor da organização prestadora de serviços entende ser necessário modificar a documentação existente do trabalho ou adicionar nova documentação depois de concluída a montagem do arquivo final e essa documentação não afeta o seu relatório, ele deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:
  - (a) as razões específicas das modificações ou adições; e
  - (b) quando e por quem elas foram feitas e revisadas.

#### Elaboração do relatório de asseguarção do auditor do serviço

##### *Conteúdo do relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços*

53. O relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços deve incluir os seguintes elementos básicos (ver item A47):
  - (a) título que indica claramente que o relatório é um relatório de asseguarção do auditor independente.
  - (b) destinatário.
  - (c) identificação:
    - (i) da descrição do sistema da organização prestadora de serviços e da afirmação dessa organização, que inclui os assuntos descritos nas definições (item 9) de *relatório sobre a descrição, o projeto e a efetividade operacional dos controles (alínea (b))* para relatório tipo 2, ou de *relatório sobre a descrição e o projeto de controles (alínea (b))* para relatório tipo 1;
    - (ii) das partes da descrição do sistema da organização prestadora de serviços, se houver, que não estão cobertas pela sua opinião;
    - (iii) se a descrição se refere à necessidade de controles complementares da entidade usuária, uma declaração de que o auditor da organização prestadora de serviços não

avaliou a adequação do projeto ou a efetividade operacional dos controles complementares da entidade usuária, e que os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização podem ser alcançados somente se os controles complementares da entidade usuária forem adequadamente projetados ou estiverem operando de maneira efetiva, juntamente com os controles da organização prestadora de serviços.

- (iv) se os serviços são prestados por organização subcontratada, a natureza das atividades realizadas pela organização subcontratada conforme descrito na descrição do sistema da organização prestadora de serviços e se foi utilizado o método de inclusão ou o método de desmembramento (*carve out*) em relação a eles. No caso de ter sido utilizado o método de desmembramento, uma declaração que a descrição do sistema da organização prestadora de serviços exclui os objetivos de controle e os respectivos controles das organizações subcontratadas para prestação de serviços relevantes, que os procedimentos do auditor não se estendem a controles da organização subcontratada. No caso de ter sido usado o método de inclusão, uma declaração que a descrição do sistema da organização prestadora de serviços inclui os objetivos de controle e os respectivos controles da organização subcontratada e que os procedimentos de auditoria se estendem aos controles da organização subcontratada;
- (d) identificação dos critérios e da parte que está especificando os objetivos de controle;
- (e) declaração de que o relatório e, no caso de relatório tipo 2, a descrição dos testes de controle são destinados apenas para as entidades usuárias e seus auditores, que têm entendimento suficiente para considerá-los juntamente com outras informações, incluindo informações sobre controles operados pelas próprias entidades usuárias na avaliação dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis de entidade usuárias (ver item A48);
- (f) declaração de que a organização prestadora de serviços é responsável:
  - (i) pela preparação da descrição de seu sistema e da afirmação, incluindo a integridade, a precisão e o método de apresentação dessa descrição e afirmação;
  - (ii) pela prestação dos serviços cobertos pela descrição de seu sistema;
  - (iii) por especificar os objetivos de controle (quando não identificados por lei ou regulamento, ou outra parte, por exemplo, grupo usuário ou órgão profissional); e
  - (iv) pelo projeto e pela implementação de controles para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços;
- (g) declaração de que a responsabilidade do auditor da organização prestadora de serviços é expressar uma opinião sobre a descrição do sistema da organização prestadora de serviços, sobre o projeto dos controles relacionados com os objetivos de controle especificados nessa descrição e, no caso de relatório tipo 2, sobre a efetividade operacional desses controles, com base nos procedimentos de auditoria;
- (h) declaração de que o trabalho foi executado de acordo com esta Norma, que requer que o auditor da organização prestadora de serviços cumpra as exigências éticas, planeje e execute procedimentos para obter segurança razoável sobre se, em todos os aspectos relevantes, a descrição do sistema da organização prestadora de serviços está adequadamente apresentada e os controles estão adequadamente projetados e, no caso de relatório tipo 2, estão operando de maneira efetiva;
- (i) resumo dos procedimentos de auditoria para obter segurança razoável e uma declaração de que o auditor acredita que a evidência obtida é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião e, no caso de relatório tipo 1, uma declaração de que o auditor não executou nenhum procedimento em relação à efetividade operacional dos controles e, portanto, não é expressa nenhuma opinião sobre isso;
- (j) declaração das limitações dos controles e, no caso de relatório tipo 2, do risco de projetar para períodos futuros qualquer avaliação da efetividade operacional dos controles;

- (k) opinião, expressa na forma positiva, sobre se, em todos os aspectos relevantes, com base em critérios adequados:
  - (i) no caso de relatório tipo 2:
    - a. a descrição apresenta adequadamente o sistema da organização prestadora de serviços que foi projetado e implementado durante o período especificado;
    - b. os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados durante o período especificado; e
    - c. os controles testados, que foram aqueles necessários para fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle especificados na descrição foram alcançados, operaram de maneira efetiva durante o período especificado;
  - (ii) no caso de relatório tipo 1:
    - a. a descrição apresenta adequadamente o sistema da organização prestadora de serviços que foi projetado e implementado na data especificada;
    - b. os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados na data especificada;
- (l) data do relatório de asseguarção, que não pode ter data anterior à data em que o auditor da organização prestadora de serviços obteve evidência apropriada e suficiente para servir de base para sua opinião;
- (m) identificação do auditor (firma e sócio ou responsável técnico, conforme aplicável), números de registro no CRC e a localidade (escritório) em que o relatório foi emitido e assinatura.

54. No caso de relatório tipo 2, o relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços deve incluir uma seção separada após a opinião, ou um anexo, que descreva os testes de controle que foram realizados e os resultados desses testes. Na descrição dos testes de controle, o auditor deve especificar claramente quais controles foram testados, identificar se os itens testados representam todos ou uma seleção dos itens na população, e indicar a natureza dos testes em detalhes suficientes para permitir que os auditores de entidades usuárias determinem o efeito desses testes sobre suas avaliações de risco. No caso de terem sido identificados desvios, o auditor deve incluir a extensão dos testes realizados que levaram à identificação dos desvios (incluindo o tamanho da amostra em que a amostragem foi utilizada) e o número e a natureza dos desvios observados. O auditor deve informar desvios mesmo se, com base nos testes realizados, ele tiver concluído que o respectivo objetivo de controle foi alcançado (ver itens A18 e A49).

#### *Opinião modificada*

55. Se o auditor da organização prestadora de serviços concluir que (ver itens A50 e A52):
- (a) a descrição da organização prestadora de serviços não apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes, o seu sistema conforme projetado e implementado;
  - (b) os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição não foram adequadamente projetados, em todos os aspectos relevantes;
  - (c) no caso de relatório tipo 2, os controles testados, que foram aqueles necessários para fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização foram alcançados, não operaram de maneira efetiva, em todos os aspectos relevantes; ou
  - (d) o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente, sua opinião deve ser modificada e o seu relatório de asseguarção deve conter descrição clara de todas as razões para a modificação.

## Outras responsabilidades de comunicação

56. Se o auditor da organização prestadora de serviços tomar conhecimento de não cumprimento de leis e regulamentos, fraude ou erros não corrigidos atribuíveis à organização prestadora de serviços que não são claramente insignificantes e podem afetar uma ou mais entidades usuárias, ele deve determinar se o assunto foi adequadamente comunicado às entidades usuárias afetadas. Se o assunto não foi comunicado adequadamente e a organização prestadora de serviços não quer fazê-lo, o auditor deve tomar as medidas apropriadas (ver item A53).

## Aplicação e outro material explicativo

### Alcance (ver itens 1 e 3)

- A1. Controle interno é um processo projetado para fornecer segurança razoável com relação ao alcance dos objetivos relacionados com a confiabilidade de relatórios financeiros, a efetividade e a eficiência das operações e o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. Os controles de organização prestadora de serviços relacionados com as operações e com o cumprimento dos seus objetivos podem ser relevantes para o controle interno da entidade usuária uma vez que ele está relacionado com os relatórios financeiros. Esses controles podem referir-se a afirmações sobre apresentação e divulgação relacionadas com saldos contábeis, classes de transações ou divulgações, ou podem referir-se a evidências que o auditor da usuária avalia ou utiliza na aplicação de procedimentos de auditoria. Por exemplo, os controles da organização prestadora de serviços sobre o processamento de folha de pagamento relacionados com a remessa tempestiva de deduções em folha de pagamento a autoridades governamentais podem ser relevantes para a entidade usuária uma vez que remessas atrasadas podem incorrer juros e penalidades que resultam em passivo para a entidade usuária. Da mesma forma, os controles da organização prestadora de serviços sobre a aceitabilidade de transações de investimento sob a perspectiva do órgão regulador podem ser considerados relevantes para a apresentação e divulgação de transações e saldos contábeis da entidade usuária em suas demonstrações contábeis. A determinação, se os controles na organização prestadora de serviços relacionados com as operações e o cumprimento dos objetivos são provavelmente relevantes para o controle interno das entidades usuárias por estarem relacionados com relatórios financeiros, é uma questão de julgamento profissional, considerando os objetivos de controle estabelecidos pela organização prestadora de serviços e a adequação dos critérios.
- A2. A organização prestadora de serviços pode não ser capaz de afirmar que o sistema foi adequadamente projetado quando, por exemplo, está operando um sistema que foi projetado por uma entidade usuária ou que está estipulado em contrato entre ambas as partes. Devido à estreita ligação entre o adequado projeto dos controles e sua efetividade operacional, a ausência de uma afirmação referente à adequação do projeto provavelmente impedirá o auditor da organização prestadora de serviços concluir que os controles fornecem segurança razoável de que os objetivos de controle foram alcançados e, assim, emitir uma opinião sobre a efetividade operacional desses controles. Uma alternativa é o auditor independente optar por aceitar um trabalho com procedimentos acordados para realizar testes de controle ou trabalho de asseguarção segundo a NBC TO 3000 para concluir se, com base em testes de controle, os controles operaram conforme descrito.

### Definições (ver item 9)

- A3. A definição de “controles da organização prestadora de serviços” inclui aspectos dos sistemas de informações de entidades usuárias mantidos pela organização prestadora de serviços e podem incluir também aspectos de um ou mais dos outros componentes de controle interno em organização prestadora de serviços. Por exemplo, ela pode incluir aspectos do ambiente de controle, do monitoramento e das atividades de controle de organização prestadora de serviços quando eles se referem aos serviços prestados. Entretanto, ela não inclui controles na organização prestadora de serviços que não estão relacionados com o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços, por exemplo, controles relacionados com a elaboração das demonstrações contábeis da própria organização prestadora de serviços.
- A4. Quando é utilizado o “método de inclusão”, os requisitos desta Norma também se aplicam aos serviços prestados por organização subcontratada para prestação de serviços, o que inclui a obtenção de acordo sobre os assuntos no item 13(b)(i) a (v) conforme aplicado pela organização subcontratada para prestação de serviços e não pela organização prestadora de serviços. A realização de procedimentos pela organização subcontratada para prestação de serviços implica na coordenação e comunicação entre a organização prestadora de serviços, a organização subcontratada para prestação de serviços e o auditor da organização prestadora de serviços. Geralmente, o método de inclusão é viável somente se a organização prestadora de serviços e a organização subcontratada para prestação de serviços são relacionadas, ou se o contrato entre ambas para prestação de serviços prevê sua utilização.

#### Exigências éticas relevantes (ver item 11)

- A5. O auditor da organização prestadora de serviços está sujeito a relevantes requisitos de independência que estão estabelecidas nas normas profissionais classificadas como NBC PG – Geral e NBC PA – do Auditor Independente, Na execução de trabalho de acordo com esta Norma, a regra do CFC não requer que o auditor da organização prestadora de serviços seja independente de cada entidade usuária.

#### Administração e responsáveis pela governança (ver item 12)

- A6. As estruturas de administração e governança variam por jurisdição e por entidade, refletindo influências como diferentes ambientes culturais e legais, o tamanho da entidade e suas características societárias. Essa diversidade significa que não é possível para esta Norma especificar para todos os trabalhos as pessoas com quem o auditor da organização prestadora de serviços deve interagir sobre determinados assuntos. Por exemplo, a organização prestadora de serviços pode ser um segmento de organização terceirizada e não uma entidade legal separada. Nesses casos, a identificação do pessoal administrativo ou dos responsáveis pela governança adequados, de quem o auditor deve solicitar representações formais (por escrito) pode requerer o exercício de julgamento profissional.

#### Aceitação e continuidade

##### *Capacitação e competência para executar o trabalho* (ver item 13(a)(i))

- A7. A capacitação e a competência pertinentes para executar o trabalho incluem assuntos como os seguintes: conhecimento do respectivo setor; entendimento de tecnologia da informação e sistemas; experiência na avaliação de riscos no que diz respeito ao adequado projeto de controle; e experiência no projeto e na execução de testes de controle e na avaliação dos resultados.

*Afirmação da organização prestadora de serviços (ver item 13(b)(i))*

- A8. A recusa, por parte da organização prestadora de serviços, de fornecer uma afirmação por escrito, depois da concordância do auditor da organização prestadora de serviços em aceitar ou continuar um trabalho, representa uma limitação de alcance que faz com que ele se retire do trabalho. Quando a retirada do auditor da organização prestadora de serviços do trabalho não é permitida por lei ou regulamentação, o auditor da organização prestadora de serviços se abstém de expressar uma opinião.

*Base razoável para a afirmação da organização prestadora de serviços (ver item 13(b)(ii))*

- A9. No caso de relatório tipo 2, a afirmação da organização prestadora de serviços inclui uma declaração de que os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços operaram de maneira efetiva durante o período especificado. Essa afirmação pode ter como base as atividades de monitoramento da organização prestadora de serviços. O monitoramento de controles é um processo para avaliar a efetividade dos controles ao longo do tempo. Envolve avaliar a efetividade dos controles tempestivamente, identificar e comunicar deficiências para as pessoas apropriadas na organização prestadora de serviços e tomar as medidas corretivas necessárias. A organização prestadora de serviços faz o monitoramento por meio de atividades contínuas, avaliações separadas ou uma combinação dos dois. Quanto maior o grau e a efetividade das atividades de monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações separadas. As atividades de monitoramento contínuo geralmente fazem parte das atividades recorrentes normais da organização prestadora de serviços e incluem atividades regulares de gerenciamento e supervisão. Os auditores internos ou o pessoal que desempenha funções semelhantes podem contribuir para o monitoramento das atividades da organização prestadora de serviços. As atividades de monitoramento podem incluir, também, a utilização de informações prestadas por partes externas, como reclamações de clientes e comentários de órgãos reguladores, que podem indicar problemas ou áreas que necessitam ser aperfeiçoadas. O fato do auditor da organização prestadora de serviços emitir relatório sobre a eficácia operacional de controles não substitui os processos da própria organização prestadora de serviços de fornecer uma base razoável para essa afirmação.

*Identificação de riscos (ver item 13(b)(iv))*

- A10. Conforme observado no item 9, o objetivo de controle refere-se aos riscos que os controles procuram mitigar. Por exemplo, o risco de uma transação estar registrada pelo valor errado ou no período errado pode ser expresso como um objetivo de controle de que as transações sejam registradas pelo valor correto e no período correto. A organização prestadora de serviços é responsável pela identificação dos riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema. A organização prestadora de serviços pode ter um processo formal ou informal para identificar riscos relevantes. Um processo formal pode incluir estimar a importância de riscos identificados, avaliar a probabilidade de sua ocorrência e decidir sobre ações para tratá-los. Entretanto, considerando que os objetivos de controle referem-se aos riscos que os controles procuram mitigar, a identificação criteriosa de objetivos de controle ao projetar e implementar o sistema da organização prestadora de serviços pode por si só compreender um processo informal para identificar riscos relevantes.

*Aceitação de mudança nos termos do trabalho (ver item 14)*

- A11. A solicitação de mudança no alcance do trabalho pode não ter uma justificativa razoável quando, por exemplo, ela é feita para excluir determinados objetivos de controle do alcance

do trabalho por causa da probabilidade da opinião do auditor da organização prestadora de serviços ser modificada; ou a organização prestadora de serviços não fornecerá uma afirmação por escrito para o auditor e a solicitação é feita para executar o trabalho segundo a NBC TO 3000.

A12. A solicitação de mudança no alcance do trabalho pode ter uma justificativa razoável quando, por exemplo, ela é feita para excluir uma organização subcontratada quando a organização prestadora de serviços não consegue acesso pelo seu auditor, e o método utilizado para tratar os serviços prestados por essa organização subcontratada é alterado de método de inclusão para método de desmembramento (*carve out*).

Avaliação da adequação dos critérios (ver itens 15 a 18)

A13. É necessário haver critérios disponíveis para permitir que os usuários previstos entendam a base da afirmação da organização prestadora de serviços sobre a adequada apresentação de sua descrição do sistema, a adequação do projeto dos controles e, no caso de relatório tipo 2, a efetividade operacional dos controles relacionados com os objetivos de controle.

A14. A NBC TO 3000 requer que o auditor da organização prestadora de serviços, entre outras coisas, avalie a adequação dos critérios e se o objeto é apropriado (NBC TO 3000, itens 18 e 19). O objeto é a condição de interesse subjacente de usuários previstos por relatório de asseguração. A tabela abaixo identifica o objeto e os critérios mínimos para cada uma das opiniões nos relatórios tipo 1 e tipo 2.

	Objeto	Critérios	Comentário
Opinião sobre a adequada apresentação da descrição do sistema da organização prestadora de serviços (relatórios tipo 1 e tipo 2).	O sistema da organização prestadora de serviços é provavelmente relevante para o controle interno das entidades usuárias por estar relacionado com relatórios financeiros e coberto pelo relatório de asseguração do auditor da organização prestadora de serviços.	A descrição está adequadamente apresentada se: (a) apresentar como o sistema da organização prestadora de serviços foi projetado e implementado incluindo, conforme apropriado, os assuntos identificados no item 16(a)(i) a (viii); (b) no caso de relatório tipo 2, incluir detalhes relevantes de mudanças no sistema da organização prestadora de serviços durante o período coberto pela descrição; e (c) não omitir ou distorcer informações relevantes para o alcance do sistema da organização prestadora de serviços que está sendo descrito, mesmo tendo conhecimento que a descrição foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de entidades usuárias e,	O texto específico dos critérios para essa opinião pode precisar de adaptação para ficar consistente com os critérios estabelecidos, por exemplo, por lei ou regulamento, grupos de usuários ou órgão profissional. A afirmação ilustrativa da organização prestadora de serviços no Apêndice 1 fornece exemplos de critérios. Os itens A21 a A24 oferecem orientação adicional para determinar se esses critérios foram atendidos. (Em termos dos requisitos da NBC TO 3000, as informações sobre o objeto para essa opinião são a descrição do sistema da organização prestadora de serviços e a afirmação da organização prestadora de serviços de que essa descrição está adequadamente apresentada.)

		portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema da organização prestadora de serviços que cada entidade usuária pode considerar importante em seu próprio ambiente.		
Opinião sobre a adequação do projeto e a efetividade operacional (relatórios tipo 2).	A adequação do projeto e a efetividade operacional dos controles que são necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços.	Os controles foram adequadamente projetados e estão operando de maneira efetiva se: (a) a organização prestadora de serviços identificou os riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema; (b) os controles identificados nessa descrição forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impedem que os objetivos de controle especificados sejam alcançados; e (c) os controles foram aplicados de maneira uniforme conforme projetados durante o período especificado. Isso inclui se os controles manuais foram aplicados por pessoas com competência e autoridade adequadas.	Quando os critérios para essa opinião são atendidos, os controles terão fornecido segurança razoável de que os objetivos de controle foram alcançados durante o período especificado. (Em termos dos requisitos da NBC TO 3000, as informações sobre o objeto para essa opinião é a afirmação da organização prestadora de serviços de que os controles foram adequadamente projetados e estão operando de maneira efetiva.)	Os objetivos de controle, que estão especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços, fazem parte dos critérios para essas opiniões. Os objetivos de controle especificados serão diferentes para cada trabalho. Se, como parte da formação da opinião sobre a descrição, o auditor da organização prestadora de serviços conclui que os objetivos de controle especificados não estão adequadamente apresentados, esses objetivos de controle não seriam adequados como parte dos critérios para formar uma opinião sobre o projeto ou a efetividade operacional dos controles.

Opinião sobre a adequação do projeto (relatórios tipo 1).	A adequação do projeto dos controles que são necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços.	Os controles foram adequadamente projetados se: (a) a organização prestadora de serviços identificou os riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema; e (b) os controles identificados nessa descrição forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impedem que os objetivos de controle especificados sejam alcançados.	O atendimento desses critérios por si só não fornece nenhuma segurança de que os objetivos de controle relacionados foram alcançados porque não foi obtida nenhuma segurança sobre a operação dos controles. (Em termos dos requisitos da NBC TO 3000, as informações sobre o objeto para essa opinião é a afirmação da organização prestadora de serviços de que os controles foram adequadamente projetados.)
---	--	---	---

A15. O item 16(a) identifica um número de elementos que estão incluídos na descrição do sistema da organização prestadora de serviços, conforme apropriado. Esses elementos podem não ser adequados se o sistema que está sendo descrito não processa transações, por exemplo, se o sistema se refere a controles gerais sobre a hospedagem (*hosting*) de aplicação de TI, mas não com os controles embutidos na aplicação em si.

Relevância (ver itens 19 e 54)

A16. No trabalho para emitir relatório sobre controles em organização prestadora de serviços, o conceito de relevância refere-se ao sistema sobre o qual está sendo emitido o relatório, não às demonstrações contábeis de entidades usuárias. O auditor da organização prestadora de serviços planeja e realiza procedimentos para determinar se a descrição do sistema da organização prestadora de serviços está adequadamente apresentada em todos os aspectos relevantes, se os controles da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados em todos os aspectos relevantes e, no caso de relatório tipo 2, se os controles da organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva em todos os aspectos relevantes. O conceito de relevância leva em consideração que o relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços fornece informações sobre o sistema dessa organização para atender as necessidades comuns de ampla gama de entidades usuárias e seus auditores que sabem de que maneira o sistema foi usado.

A17. Relevância com relação à adequada apresentação da descrição do sistema da organização prestadora de serviços e, com relação ao projeto dos controles, inclui basicamente a consideração de fatores qualitativos, por exemplo: se a descrição inclui os aspectos significativos do processamento de transações significativas; se a descrição omite ou distorce informações relevantes; e a capacidade dos controles, conforme projetados, de fornecer segurança razoável de que os objetivos seriam alcançados. Relevância com relação à opinião do auditor da organização prestadora de serviços sobre a efetividade operacional dos controles inclui a consideração de fatores quantitativos e qualitativos, por exemplo, a taxa tolerável e a

taxa observada de desvio (questão quantitativa), e a natureza e causa de qualquer desvio observado (questão qualitativa).

A18. O conceito de relevância não é aplicado ao se divulgar, na descrição dos testes de controle, os resultados dos testes em que foram identificados desvios. Isso ocorre porque, nas circunstâncias específicas de entidade usuária ou de auditor usuário específico, um desvio pode ter importância além do fato de se ele impede ou não, na opinião do auditor da organização prestadora de serviços, um controle de operar de maneira efetiva. Por exemplo, o controle ao qual se refere o desvio pode ser particularmente importante na prevenção de certo tipo de erro que pode ser relevante nas circunstâncias específicas das demonstrações contábeis de entidade usuária.

Obtenção de entendimento sobre o sistema da organização prestadora de serviços (ver item 20)

A19. A obtenção de entendimento do sistema da organização prestadora de serviços, incluindo controles que estão incluídos no alcance do trabalho auxilia o auditor da organização prestadora de serviços a: identificar os limites desse sistema e como é a interface com outros sistemas. Avaliar se a descrição apresenta adequadamente o sistema da organização prestadora de serviços que foi projetado e implementado. Determinar quais os controles necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços. Avaliar se os controles foram adequadamente projetados. Avaliar, no caso de relatório tipo 2, se os controles estavam operando de maneira efetiva.

A20. Os procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços para obter esse entendimento podem incluir: indagação às pessoas da organização prestadora de serviços que, no julgamento do auditor, podem ter informações relevantes. Observação de operações e inspeção de documentos, relatórios, registros impressos e eletrônicos de processamento de transações. Inspeção de seleção de acordos entre a organização prestadora de serviços e entidades usuárias para identificar seus termos comuns. Reexecução de procedimentos de controle.

Obtenção de evidência em relação à descrição (ver itens 21 e 22)

A21. Considerando que as questões a seguir podem auxiliar o auditor da organização prestadora de serviços a determinar se os aspectos da descrição incluídos no alcance do trabalho estão adequadamente apresentados em todos os aspectos relevantes:

- A descrição aborda os principais aspectos do serviço prestado (dentro do alcance do trabalho) que se poderia razoavelmente esperar serem relevantes para as necessidades comuns de ampla gama de auditores de entidades usuárias no planejamento de suas auditorias das demonstrações contábeis de entidades usuárias?
- A descrição foi elaborada com um nível de detalhe que se poderia razoavelmente esperar que forneça informações suficientes a ampla gama de auditores de entidades usuárias para obterem entendimento de controles internos de acordo com a NBC TA 315?
- A descrição não precisa tratar de todos os aspectos do processamento da organização prestadora de serviços ou dos serviços prestados a entidades usuárias, e não precisa ser tão detalhada de forma a potencialmente comprometer a segurança ou outros controles da organização prestadora de serviços.
- A descrição foi elaborada de maneira a não omitir ou distorcer informações que podem afetar as necessidades comuns de ampla gama de decisões de auditores de entidades usuárias, por exemplo, a descrição contém quaisquer omissões ou imprecisões significativas no processamento conhecidas pelo auditor da organização prestadora de serviços?

- Quando os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram excluídos do alcance do trabalho, a descrição identifica claramente os objetivos excluídos?
- Os controles identificados nessa descrição foram implementados?
- Os controles complementares da entidade usuária, se houver, estão adequadamente descritos?
- Na maioria dos casos, a descrição dos objetivos de controle é redigida como se os objetivos de controle pudessem ser alcançados por meio da operação efetiva dos controles implementados apenas pela organização prestadora de serviços. Em alguns casos, entretanto, os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços não podem ser alcançados somente pela organização prestadora de serviços porque isso requer que sejam implementados controles específicos pelas entidades usuárias. Esse pode ser o caso quando, por exemplo, os objetivos de controle são especificados por autoridade reguladora. Quando a descrição inclui controles complementares da entidade usuária, a descrição identifica separadamente esses controles junto com os objetivos de controle específicos que não podem ser alcançados somente pela organização prestadora de serviços. Se for usado o método de inclusão, a descrição identifica separadamente controles da organização prestadora de serviços e controles da organização subcontratada para prestação de serviços? Se for usado o método de desmembramento (*carve out*), a descrição identifica as funções que são desempenhadas pela organização subcontratada para prestação de serviços? Quando é utilizado o método de desmembramento, a descrição não precisa detalhar o processamento ou os controles da organização subcontratada para prestação de serviços.

A22. Os procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços para avaliar a adequada apresentação da descrição podem incluir:

- consideração sobre a natureza de entidades usuárias e qual a probabilidade de os serviços prestados pela organização prestadora afetá-las, por exemplo, se as entidades usuárias pertencem a um setor específico e se são reguladas por agências governamentais;
- leitura dos contratos-padrão, ou termos-padrão de contratos, (se aplicável) com entidades usuárias para obter entendimento das obrigações contratuais das organizações prestadoras de serviços;
- observação dos procedimentos realizados pelo pessoal da organização prestadora de serviços;
- revisão dos manuais de políticas e procedimentos da organização prestadora de serviços e a documentação de outros sistemas, por exemplo, fluxogramas e narrativas.

A23. O item 21(a) requer que o auditor da organização prestadora de serviços avalie se os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços são razoáveis nas circunstâncias. Considere que as questões a seguir podem auxiliar o auditor da organização prestadora de serviços nessa avaliação:

- Os objetivos de controle especificados foram estabelecidos pela organização prestadora de serviços ou por partes externas, como autoridade reguladora, grupo usuário ou órgão profissional que segue um processo devidamente transparente?
- Nos casos em que os objetivos de controle especificados foram estabelecidos pela organização prestadora de serviços, eles se relacionam com os tipos de afirmações comumente incorporadas nas demonstrações contábeis de ampla gama de entidades usuárias com as quais se poderia razoavelmente esperar que os controles da organização prestadora de serviços estivessem relacionados? Embora o auditor da organização prestadora de serviços não seja normalmente capaz de determinar como os controles em organização prestadora de serviços se relacionam especificamente com as afirmações

incorporadas nas demonstrações contábeis da entidade usuária, o entendimento da natureza do sistema da organização prestadora de serviços pelo auditor da organização prestadora de serviços, incluindo controles e serviços que estão sendo prestados, é usado para identificar os tipos de afirmações com os quais esses controles estão provavelmente relacionados.

- Nos casos em que os objetivos de controle especificados foram estabelecidos pela organização prestadora de serviços, eles estão completos? Um conjunto completo de objetivos de controle pode fornecer a ampla gama de auditores de entidades usuárias uma estrutura para avaliar o efeito de controles da organização prestadora de serviços sobre as afirmações comumente incorporadas nas demonstrações contábeis de entidades usuárias.

A24. Os procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços para determinar se o sistema da organização prestadora de serviços foi implementado pode ser semelhante aos procedimentos para obter entendimento desse sistema e realizado em conjunto com tais procedimentos. Estes podem incluir, também, o rastreamento de itens pelo sistema da organização prestadora de serviços e, no caso de relatório tipo 2, indagações específicas sobre mudanças em controles que foram implementadas durante o período. As mudanças que são significativas para as entidades usuárias ou seus auditores estão incluídas na descrição do sistema da organização prestadora de serviços.

Obtenção de evidência em relação ao projeto de controles (ver itens 23 e 28(b))

A25. Sob o ponto de vista da entidade usuária ou do auditor da entidade usuária, um controle é adequadamente projetado se, individualmente ou combinado com outros controles, quando cumprido satisfatoriamente, fornecer segurança razoável de que distorções relevantes são evitadas, ou detectadas e corrigidas. Entretanto, uma organização prestadora de serviços ou seu auditor não tem conhecimento das circunstâncias nas entidades usuárias que determinariam se uma distorção resultante ou não de um desvio de controle é relevante para essas entidades usuárias. Portanto, do ponto de vista do auditor da organização prestadora de serviços, um controle é adequadamente projetado se, individualmente ou combinado com outros controles, quando cumprido satisfatoriamente, fornecer segurança razoável de que são alcançados os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços.

A26. O auditor da organização prestadora de serviços pode considerar usar fluxogramas, questionários ou tabelas de decisão para facilitar o entendimento do projeto dos controles.

A27. Os controles podem consistir de diversas atividades direcionadas ao alcance do objetivo do controle. Consequentemente, se o auditor da organização prestadora de serviços avalia certas atividades como sendo ineficazes para alcançar um objetivo de controle específico, a existência de outras atividades pode permitir que o auditor da organização prestadora de serviços conclua que os controles relacionados com o objetivo de controle foram adequadamente projetados.

Obtenção de evidência em relação à efetividade operacional dos controles

*Avaliação da efetividade operacional (ver item 24)*

A28. Sob o ponto de vista da entidade usuária ou do auditor da entidade usuária, um controle está operando de maneira efetiva se, individualmente ou combinado com outros controles, fornecer segurança razoável de que distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro, são evitadas, ou detectadas e corrigidas. Entretanto, uma organização prestadora de serviços ou o auditor da organização prestadora de serviços não tem

conhecimento das circunstâncias nas entidades usuárias que determinariam se ocorreu distorção resultante de um desvio de controle e, em caso positivo, se ela é relevante. Portanto, do ponto de vista do auditor da organização prestadora de serviços, um controle está operando de maneira efetiva se, individualmente ou combinado com outros controles, fornecer segurança razoável de que são alcançados os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços. Da mesma forma, uma organização prestadora de serviços ou seu auditor não está em posição de determinar se qualquer desvio de controle observado resultaria em distorção relevante do ponto de vista da entidade usuária.

- A29. Obter entendimento suficiente dos controles para opinar sobre a adequação de seu projeto não é evidência suficiente com relação a sua efetividade operacional, a menos que haja alguma automação que proporcione de forma consistente a operação dos controles conforme foram projetados e implementados. Por exemplo, a obtenção de informações sobre a implementação de controle manual em determinado momento não fornece evidência sobre a operação do controle em outros momentos. Entretanto, em decorrência da consistência inerente ao processamento de TI, a realização de procedimentos para determinar o projeto de controle automatizado, e se ele foi implementado, pode servir como evidência da efetividade operacional desse controle, dependendo da avaliação do auditor da organização prestadora de serviços e dos testes de outros controles, como aqueles sobre mudanças de programas.
- A30. Para ser útil para os auditores de entidades usuárias, o relatório tipo 2 abrange normalmente um período mínimo de seis meses. Se o período for inferior a seis meses, o auditor da organização prestadora de serviços pode considerar adequado descrever as razões para o período mais curto no relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços. As circunstâncias que podem resultar em relatório que abrange um período inferior a seis meses incluem: (a) o auditor da organização prestadora de serviços é contratado próximo da data em que o relatório sobre controles deve ser emitido; (b) a organização prestadora de serviços (ou sistema ou aplicativo específico) está funcionando há menos de seis meses; ou (c) foram feitas mudanças significativas nos controles e não é praticável esperar seis meses antes de emitir um relatório ou emitir um relatório abrangendo o sistema antes e depois das mudanças.
- A31. Determinados procedimentos de controle podem não deixar evidência de que sua operação possa ser testada em data posterior e, conseqüentemente, o auditor da organização prestadora de serviços pode achar necessário testar a efetividade operacional desses procedimentos de controle em diversos momentos durante o período de abrangência do relatório.
- A32. O auditor da organização prestadora de serviços expressa uma opinião sobre a efetividade operacional de controles durante cada período, portanto, é necessária evidência apropriada e suficiente sobre a operação dos controles durante o período corrente para o auditor expressar sua opinião. Entretanto, o conhecimento de desvios observados em trabalhos anteriores pode levar o auditor a aumentar a extensão dos testes durante o período corrente.

*Teste de controles indiretos (ver item 25(b))*

- A33. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter evidência que suporte a operação efetiva de controles indiretos. Por exemplo, quando o auditor da organização prestadora de serviços decide testar a eficácia da revisão de relatórios de exceção detalhando vendas que excedem os limites de crédito autorizados, a revisão e o respectivo acompanhamento constituem o controle que tem relevância direta para o auditor da organização prestadora de serviços. Os controles sobre a precisão das informações nos relatórios (por exemplo, os controles gerais de TI) são descritos como controles “indiretos”.

A34. Em decorrência da consistência inerente ao processamento de TI, a evidência sobre a implementação de controle de aplicação automatizado, quando considerada em conjunto com a evidência sobre a efetividade operacional dos controles gerais da organização prestadora de serviços (especificamente, controles sobre as mudanças), também pode fornecer evidência sobre sua efetividade operacional.

*Meios de selecionar itens para teste (ver itens 25(c) e 27)*

A35. Os meios para selecionar os itens para teste disponíveis para o auditor da organização prestadora de serviços são:

- (a) selecionar todos os itens (exame de 100% dos itens). Isso pode ser adequado para testar controles que não são aplicados com frequência, por exemplo, trimestralmente, ou quando a evidência em relação à aplicação do controle torna o exame de 100% dos itens eficiente;
- (b) selecionar itens específicos. Isso pode ser adequado quando o exame de 100% dos itens não for eficiente e a amostragem não for efetiva, como os testes de controle que não são aplicados com frequência suficiente para proporcionar uma grande população para amostragem, por exemplo, controles que são aplicados mensal ou semanalmente; e
- (c) amostragem. Pode ser adequado para testar controles que são aplicados frequentemente de maneira uniforme e que deixam evidência documental de sua aplicação.

A36. Embora o exame seletivo de itens específicos seja muitas vezes um meio eficiente de obter evidência, ele não constitui amostragem. Os resultados de procedimentos aplicados a itens selecionados dessa maneira não podem ser projetados para a população inteira; consequentemente, o exame seletivo de itens específicos não fornece evidência sobre o restante da população. A amostragem, por outro lado, é definida para permitir que sejam tiradas conclusões sobre uma população inteira com base em testes na amostra tirada da população.

Função da auditoria interna

*Obtenção de entendimento sobre a função de auditoria interna (ver item 30)*

A37. A auditoria interna pode ser responsável por fornecer análises, avaliações, assegurações, recomendações e outras informações para a administração e os responsáveis pela governança. A auditoria interna em organização prestadora de serviços pode realizar atividades relacionadas com o sistema de controle interno da própria organização prestadora de serviços, ou atividades relacionadas com os serviços e sistemas, incluindo controles, que a organização prestadora de serviços está prestando para entidades usuárias.

*Determinação sobre utilizar e até que ponto utilizar o trabalho dos auditores internos (ver item 33)*

A38. Ao determinar o efeito planejado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços, os fatores a seguir podem sugerir a necessidade de procedimentos diferentes ou menos extensos do que de outra forma seria o caso:

- a natureza e o alcance do trabalho específico executado, ou a ser executado, pelos auditores internos são bastante limitados;

- o trabalho dos auditores internos está relacionado com controles que são menos significativos para as conclusões do auditor da organização prestadora de serviços;
- o trabalho executado ou a ser executado pelos auditores internos requer julgamentos subjetivos ou complexos.

*Utilização do trabalho da auditoria interna (ver item 34)*

A39. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços sobre o trabalho específico dos auditores internos depende da avaliação do auditor da organização prestadora de serviços da importância desse trabalho para as conclusões do auditor (por exemplo, a importância dos riscos que os controles testados procuram reduzir), da avaliação da auditoria interna e da avaliação do trabalho específico dos auditores internos. Esses procedimentos podem incluir:

- exame de itens já examinados pelos auditores internos;
- exame de outros itens semelhantes; e
- observação de procedimentos realizados pelos auditores internos.

*Efeito sobre o relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços (ver itens 36 e 37)*

A40. Independentemente do grau de autonomia e objetividade da auditoria interna, essa função não é independente da organização prestadora de serviços como é requerido do auditor da organização prestadora de serviços na execução do trabalho. O auditor da organização prestadora de serviços é o único responsável pela opinião expressa no seu relatório de asseguarção e essa responsabilidade não é reduzida pela utilização do trabalho dos auditores internos pelo auditor da organização prestadora de serviços.

A41. A descrição elaborada pelo auditor da organização prestadora de serviços do trabalho executado pela auditoria interna pode ser apresentada de diversas formas, por exemplo:

- inclusão de material introdutório na descrição dos testes de controle indicando que determinados trabalhos da auditoria interna foram utilizados na realização de testes de controle;
- atribuição de testes individuais à auditoria interna.

*Representações formais (ver itens 38 e 40)*

A42. As representações formais requeridas pelo item 38 são separadas e adicionais à afirmação da organização prestadora de serviços, conforme definido no item 9.

A43. Se a organização prestadora de serviços não fornecer a representação formal requerida de acordo com o item 38(c) desta Norma, pode ser apropriado que a opinião do auditor da organização prestadora de serviços seja modificada de acordo com o item 55(d) desta Norma.

*Outras informações (ver item 42)*

A44. As normas profissionais classificadas como NBC PG – Geral e NBC PA – do Auditor Independente requerem que o auditor da organização prestadora de serviços não esteja associado com as informações quando ele acreditar que as informações:

- contêm declaração significativamente falsa ou enganosa;
- contêm declarações ou informações fornecidas de maneira leviana; ou

- (c) omitem ou ocultam informações que devem ser incluídas onde essa omissão ou ocultação seria enganosa (NBC PG 100, item 110.2 a ser editada).

Se outras informações incluídas no documento contendo a descrição do sistema da organização prestadora de serviços e o relatório de asseguarção do seu auditor contém informações orientadas para o futuro, como planos de recuperação e contingência, ou planos para modificações do sistema que tratarão desvios identificados no relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços, ou divulgações de natureza promocional que não podem ser razoavelmente comprovadas, o auditor pode solicitar que as informações sejam retiradas ou atualizadas.

A45. Se a organização prestadora de serviços se recusa a retirar ou atualizar as outras informações, as medidas adicionais que podem ser adequadas incluem, por exemplo:

- solicitar que a organização prestadora de serviços consulte seus consultores jurídicos sobre o curso de ação adequado;
- descrever a inconsistência relevante ou distorção relevante no relatório de asseguarção;
- reter o relatório de asseguarção até que o assunto seja resolvido;
- retirar-se do trabalho.

Documentação (ver item 51)

A46. A NBC PA 01 requer que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a montagem tempestiva dos arquivos do trabalho (NBC PA 01, item 45). O limite de tempo apropriado para a montagem final dos arquivos de auditoria é normalmente de, no máximo, 60 dias após a data do relatório do auditor da organização prestadora de serviços (NBC PA 01, item A54).

Elaboração do relatório de asseguarção do auditor do serviço

*Conteúdo do relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços (ver item 53)*

A47. Os Apêndices 1 e 2 apresentam exemplos ilustrativos de relatórios de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços e respectivas afirmações das organizações prestadoras de serviços.

*Usuários previstos e objetivos do relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços (ver item 53(e))*

A48. Os critérios utilizados para trabalhos de emissão de relatório sobre controles em organização prestadora de serviços são relevantes somente para fins de fornecer informações sobre o sistema da organização prestadora de serviços, incluindo controles, para aqueles que têm entendimento sobre como o sistema foi utilizado para relatórios financeiros pelas entidades usuárias. Consequentemente, isso está especificado no relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços. Além disso, o auditor da organização prestadora de serviços pode considerar adequado incluir texto que restringe especificamente a distribuição do relatório de asseguarção para outros que não os usuários previstos, sua utilização por outras pessoas ou para outros fins.

*Descrição dos testes de controle (ver item 54)*

A49. A descrição da natureza dos testes de controle em relatório tipo 2, facilita ao leitor do relatório de asseguarção se o auditor incluiu:

- os resultados de todos os testes em que foram identificados desvios, mesmo se tiverem sido identificados outros controles que permitem ao auditor da organização prestadora de serviços concluir que o objetivo de controle relevante foi alcançado ou o controle testado foi posteriormente retirado da descrição do sistema da organização prestadora de serviços;
- informações sobre fatores causadores de desvios identificados, na medida em que o auditor da organização prestadora de serviços identificou esses fatores.

*Opinião modificada* (ver item 55)

A50. O Apêndice 3 apresenta exemplos ilustrativos de elementos de relatórios de asseguarção modificados do auditor da organização prestadora de serviços.

A51. Mesmo que o auditor da organização prestadora de serviços tenha expressado uma opinião adversa ou se abster de expressar uma opinião, pode ser apropriado descrever, no parágrafo sobre a base para a modificação de opinião, as razões para quaisquer outros assuntos que o auditor está ciente que teriam requerido uma modificação da opinião e os respectivos efeitos.

A52. Ao se abster de expressar uma opinião em decorrência da limitação de alcance, não é normalmente apropriado identificar os procedimentos que foram realizados nem incluir declarações que descrevem as características do trabalho do auditor da organização prestadora de serviços; fazer isso pode ofuscar a abstenção de opinião.

Outras responsabilidades de comunicação (ver item 56)

A53. As medidas apropriadas para responder às circunstâncias identificadas no item 56 podem incluir:

- obtenção de assessoria jurídica sobre as consequências de diferentes cursos de ação;
- comunicação com os responsáveis pela governança da organização prestadora de serviços;
- comunicação com terceiros (por exemplo, um órgão regulador) quando requerido;
- modificação da opinião do auditor da organização prestadora de serviços, ou adição de um parágrafo de Outros Assuntos;
- retirar-se do trabalho.

Apêndice 1 (ver item A47)

Exemplo de afirmações da organização prestadora de serviços

Os exemplos de afirmações da organização prestadora de serviços a seguir são apenas para orientação e não pretendem ser completos ou aplicáveis a todas as situações.

Exemplo 1: Afirmação da organização prestadora de serviços - Tipo 2

Afirmação da organização prestadora de serviços

A descrição foi elaborada para clientes que usaram o sistema [tipo ou nome] e seus auditores que têm entendimento suficiente para considerar a descrição, juntamente com outras informações sobre controles operacionalizados pelos próprios clientes, na avaliação dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis de clientes. [Nome da entidade] confirma que:

- (a) a descrição nas páginas [bb-cc] apresenta adequadamente o sistema [tipo ou nome] para processamento de transações de clientes durante o período de [data] a [data]. Os critérios usados na elaboração dessa afirmação foram que a descrição:
- (i) apresenta como o sistema foi projetado e implementado, incluindo: Os tipos de serviços prestados, incluindo, conforme apropriado, as classes de transações processadas. Os procedimentos dos sistemas de tecnologia da informação (TI) e manuais, usados para iniciar, registrar, processar, corrigir conforme necessário e transferir essas transações para os relatórios elaborados para clientes. Os respectivos registros contábeis, informações de suporte e contas específicas que foram usadas para iniciar, registrar, processar e comunicar as transações, incluindo a correção de informações e como as informações foram transferidas para os relatórios elaborados para clientes. Como o sistema tratou de eventos e condições significativos que não eram transações. O processo usado para elaborar relatórios para clientes. Os objetivos de controle relevantes e os controles projetados para alcançar esses objetivos. Os controles que, no projeto do sistema, seriam implementados por entidades usuárias e que, se necessário para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição, são identificados na descrição juntamente com os objetivos de controle específicos que não podem ser alcançados individualmente. Outros aspectos do ambiente de controle, do processo de avaliação de riscos, do sistema de informações (incluindo os respectivos processos de negócio) e da comunicação, das atividades de controle e dos controles de monitoramento que foram relevantes para o processamento e a comunicação de transações de clientes;
  - (ii) inclui detalhes relevantes de mudanças no sistema da organização prestadora de serviços durante o período de [data] a [data];
  - (iii) não omite ou distorce informações relevantes para o alcance do sistema que está sendo descrito, apesar de saber que a descrição foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de clientes e seus auditores e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema que cada cliente individualmente possa considerar importante em seu próprio ambiente específico;
- (b) os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição foram adequadamente projetados e operaram de maneira efetiva durante o período de [data] a [data]. Os critérios usados na elaboração dessa afirmação foram que:
- (i) os riscos que ameaçaram o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição foram identificados;
  - (ii) os controles identificados forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impediriam que os objetivos de controle especificados fossem alcançados; e
  - (iii) os controles foram aplicados de maneira uniforme conforme projetados, incluindo que foram aplicados controles manuais por pessoas com competência e autoridade adequadas, durante o período de [data] a [data].

#### Exemplo 2: Afirmação da organização prestadora de serviços - Tipo 1

A descrição foi elaborada para clientes que usaram o sistema [tipo ou nome] e seus auditores que têm entendimento suficiente para considerar a descrição, juntamente com outras informações sobre controles operacionalizados pelos próprios clientes, na obtenção de entendimento dos sistemas de informações de clientes relevantes para relatórios financeiros. [Nome da entidade] confirma que:

- (a) a descrição nas páginas [bb-cc] apresenta adequadamente o sistema [tipo ou nome] para processamento de transações de clientes em [data]. Os critérios usados na elaboração dessa afirmação foram que a descrição:

- (i) apresenta como o sistema foi projetado e implementado, incluindo: Os tipos de serviços prestados, incluindo, conforme apropriado, as classes de transações processadas. Os procedimentos dos sistemas de tecnologia da informação (TI) e manuais usados para iniciar, registrar, processar, corrigir conforme necessário e transferir essas transações para os relatórios elaborados para clientes. Os respectivos registros contábeis, informações de suporte e contas específicas que foram usadas para iniciar, registrar, processar e comunicar as transações, incluindo a correção de informações incorretas e como as informações são transferidas para os relatórios elaborados para clientes. Como o sistema tratou de eventos e condições significativos que não eram transações. O processo usado para elaborar relatórios para clientes; Os objetivos de controle relevantes e os controles projetados para alcançar esses objetivos. Os controles que, no projeto do sistema, seriam implementados por entidades usuárias e que, se necessário para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição, são identificados na descrição juntamente com os objetivos de controle específicos que não podem ser alcançados individualmente. Outros aspectos do ambiente de controle, do processo de avaliação de riscos, do sistema de informações (incluindo os respectivos processos de negócio) e da comunicação, das atividades de controle e dos controles de monitoramento que foram relevantes para o processamento e a comunicação de transações de clientes;
  - (ii) não omite ou distorce informações relevantes para o alcance do sistema que está sendo descrito, apesar de saber que a descrição foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de clientes e seus auditores e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema que cada cliente individualmente possa considerar importante em seu próprio ambiente específico;
- (b) os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição foram adequadamente projetados em [data]. Os critérios usados na elaboração dessa afirmação foram que:
- (i) os riscos que ameaçaram o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição foram identificados; e
  - (ii) os controles identificados forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impediram que os objetivos de controle especificados fossem alcançados.

Apêndice 2 (ver item A47)

Exemplo de relatórios de asseguarção do auditor do serviço

Os exemplos de relatórios a seguir são apenas para orientação e não pretendem ser completos ou aplicáveis a todas as situações.

Exemplo 1: Relatório de asseguarção do auditor do serviço - Tipo 2

Relatório de Asseguarção dos Auditores Independentes sobre a descrição, projeto e eficácia operacional dos controles

Para: Organização Prestadora de Serviços XYZ

Alcance

Responsabilidades da Organização Prestadora de Serviços XYZ

A organização Prestadora de Serviços XYZ é responsável por: (i) elaborar a descrição e a correspondente afirmação (página tal), incluindo a integridade, a precisão e o método de apresentação da descrição e da afirmação; (ii) prestar os serviços incluídos na descrição; (iii) especificar os objetivos de controle; e (iv) projetar, implementar e operacionalizar os controles de maneira efetiva para alcançar os objetivos de controle especificados.

#### Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a descrição elaborada pela Organização Prestadora de Serviços XYZ, bem como sobre o projeto e a operação de controles relacionados com os objetivos de controle especificados nessa descrição, com base em nossos procedimentos. Conduzimos nosso trabalho de acordo com a NBC TO 3402 – Relatórios de Asseguração de Controles em Organização Prestadora de Serviços, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essa Norma requer o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que o trabalho seja planejado e executado para a obtenção de segurança razoável sobre se a descrição está apresentada adequadamente, em todos os aspectos relevantes, e se os controles foram apropriadamente projetados e estão operando efetivamente.

Um trabalho de asseguração para emitir um relatório sobre a descrição, o projeto e a eficácia operacional dos controles de organização prestadora de serviços envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência sobre as divulgações na descrição do seu sistema, projeto e efetividade operacional dos controles. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de que a descrição não esteja apresentada adequadamente e de que os controles não foram apropriadamente projetados ou não estão operando efetivamente.

Nossos procedimentos incluíram testes da eficácia operacional dos controles que consideramos necessários para fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle especificados na descrição foram alcançados. Um trabalho de asseguração desse tipo inclui, também, a avaliação da apresentação geral da descrição, da adequação dos objetivos nela especificados e da adequação dos critérios especificados pela organização prestadora de serviços e descritos na página [aa].

Acreditamos que a evidência obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### Limitações de controles em organização prestadora de serviços

A descrição, elaborada pela Organização Prestadora de Serviços XYZ, foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de clientes e de seus auditores independentes e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema que cada cliente possa considerar importante em seu próprio ambiente específico. Além disso, devido à sua natureza, os controles da organização prestadora de serviços podem não prevenir ou detectar todos os erros ou omissões no processamento ou no relato das transações. Ainda, a projeção de qualquer avaliação da eficácia para períodos futuros está sujeita ao risco de que os controles em uma organização prestadora de serviços podem se tornar inadequados ou falhar.

#### Opinião

Nossa opinião foi fundamentada nos assuntos descritos neste relatório. Os critérios utilizados na formação de nossa opinião são aqueles descritos na página [aa]. Em nossa opinião, em todos os aspectos relevantes:

- (a) a descrição apresenta adequadamente o sistema [tipo ou nome] conforme projetado e implementado durante o período de [data] a [data];
- (b) o projeto dos controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição foi adequado durante o período de [data] a [data]; e
- (c) os controles testados, necessários para fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle especificados na descrição foram alcançados, operaram efetivamente durante o período de [data] a [data].

#### Descrição dos testes de controle

Os controles testados e a natureza, a época e os resultados desses testes estão relacionados nas páginas [yy-zz].

#### Usuários previstos e objetivo

Este relatório e a descrição dos testes de controle nas páginas [yy-zz] são destinados exclusivamente aos clientes que utilizaram o sistema [tipo ou nome] da Organização Prestadora de Serviços XYZ e seus auditores independentes, que possuem entendimento suficiente para considerá-los, em conjunto com outras informações, incluindo aquelas sobre controles operacionalizados pelos próprios clientes, na avaliação dos riscos de distorções relevantes nas suas demonstrações contábeis.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso do auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

#### Exemplo 2: Relatório de asseguarção do auditor do serviço – Tipo 1

Relatório de Asseguarção dos Auditores Independentes sobre a descrição de controles e seu projeto

Para: Organização Prestadora de Serviços XYZ

#### Alcance

Fomos contratados para emitir um relatório sobre a descrição elaborada pela Organização Prestadora de Serviços XYZ, (páginas tal a tal) do seu sistema [tipo ou nome] para processamento de transações de clientes durante o período de [data] a [data] (“descrição”), e sobre o projeto de controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição<sup>(\*)</sup>.

(\*) Se alguns elementos da descrição não estão inclusos no alcance do trabalho, eles são esclarecidos no relatório de asseguarção.

Não realizamos quaisquer procedimentos com relação à eficácia operacional dos controles incluídos na descrição e, portanto, não foi expressa nenhuma opinião sobre isso.

Responsabilidades da Organização Prestadora de Serviços XYZ

A Organização Prestadora de Serviços XYZ é responsável por: (i) elaborar a descrição e a correspondente afirmação (página tal), incluindo a integridade, a precisão e o método de apresentação da descrição e da afirmação; (ii) prestar os serviços incluídos na descrição; (iii) especificar os objetivos de controle; e (iv) projetar, implementar e operacionalizar os controles de maneira efetiva para alcançar os objetivos de controle especificados.

#### Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a descrição elaborada pela Organização Prestadora de Serviços XYZ e sobre o projeto dos controles relacionados com os objetivos de controle especificados nessa descrição, com base em nossos procedimentos. Conduzimos nosso trabalho de acordo com a NBC TO 3402 – Relatórios de Asseguração de Controles em Organização Prestadora de Serviços, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essa Norma requer o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que o trabalho seja planejado e executado para a obter segurança razoável sobre se a descrição está apresentada adequadamente, em todos os aspectos relevantes e se os controles foram adequadamente projetados.

Um trabalho de asseguração para emitir um relatório sobre a descrição e o projeto dos controles de uma organização prestadora de serviços envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência sobre as divulgações na descrição do seu sistema e o projeto dos controles. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor da organização prestadora de serviços, incluindo a avaliação dos riscos de que a descrição não esteja apresentada adequadamente, e de que os controles não foram apropriadamente projetados. Um trabalho de asseguração desse tipo também inclui a avaliação da apresentação geral da descrição, da adequação dos objetivos nela especificados e da adequação dos critérios especificados pela organização prestadora de serviços e descritos na página [aa].

Conforme observado acima, não executamos quaisquer procedimentos com relação à eficácia operacional dos controles incluídos na descrição e, portanto, não expressamos nenhuma opinião sobre isso.

Acreditamos que a evidência obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### Limitações de controles na organização prestadora de serviços

A descrição foi elaborada pela Organização Prestadora de Serviços XYZ para atender as necessidades comuns de ampla gama de clientes e de seus auditores independentes e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema que cada cliente possa considerar importante em seu próprio ambiente específico. Além disso, devido à sua natureza, os controles da organização prestadora de serviços podem não prevenir ou detectar todos os erros ou omissões no processamento ou no relato das transações.

#### Opinião

Nossa opinião foi fundamentada nos assuntos descritos neste relatório. Os critérios utilizados na formação de nossa opinião são aqueles descritos na página [aa]. Em nossa opinião, em todos os aspectos relevantes:

- (a) a descrição apresenta adequadamente o sistema [tipo ou nome] conforme projetado e implementado durante o período de [data] a [data]; e
- (b) o projeto dos controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição foi adequado para o período de [data] a [data].

## Usuários previstos e objetivo

Este relatório se destina exclusivamente aos clientes que utilizaram o sistema [tipo ou nome] da Organização Prestadora de Serviços XYZ e seus auditores independentes que possuem entendimento suficiente para considerá-lo, em conjunto com outras informações, incluindo aquelas sobre controles operacionalizados pelos próprios clientes, na avaliação dos riscos de distorções relevantes nas suas demonstrações contábeis.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso do auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

## Apêndice 3 (ver item A50)

### Exemplo de relatórios de asseguuração contendo modificação

Os exemplos, apresentados a seguir, de relatórios contendo modificação são apenas para orientação e não pretendem ser completos ou aplicáveis a todas as situações. Eles são baseados nos exemplos de relatórios no Apêndice 2.

Exemplo 1: Opinião com ressalva – a descrição do sistema da organização prestadora de serviços não está adequadamente apresentado, em todos os aspectos relevantes

...

Responsabilidade dos auditores independentes

...

Acreditamos que a evidência obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

### Base para opinião com ressalva

A descrição do sistema (tipo ou nome) possui afirmação na página [mn] que a Organização Prestadora de Serviços XYZ utiliza números de identificação de operador e senhas para evitar o acesso não autorizado ao sistema. Com base em nossos procedimentos, que incluíram indagações ao pessoal da equipe e observações de atividades, determinamos que são utilizados números de identificação de operador e senhas nos aplicativos A e B mas não nos aplicativos C e D.

### Opinião com ressalva

Nossa opinião foi fundamentada nos assuntos descritos neste relatório. Os critérios utilizados na formação de nossa opinião são aqueles descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto pelo assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva:

(a) ...

Exemplo 2: Opinião com ressalva – os controles não foram adequadamente projetados para fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços serão alcançados se os controles operarem de maneira efetiva.

...

## Responsabilidade dos auditores independentes

...

Acreditamos que a evidência obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

### Base para opinião com ressalva

Conforme mencionado na página [mn] da descrição, a Organização Prestadora de Serviços XYZ efetua mudanças periódicas em programas aplicativos para corrigir deficiências ou para aperfeiçoar a capacitação. Os procedimentos seguidos para determinar se devem ser feitas mudanças, para projetar as mudanças e para implementá-las não incluem revisão e aprovação por pessoas autorizadas que são independentes daquelas envolvidas em efetuar as mudanças. Além disso, não há requisitos especificados para testar essas mudanças ou fornecer resultados de testes para um revisor autorizado antes da sua implementação.

### Opinião com ressalva

Nossa opinião foi fundamentada nos assuntos descritos neste relatório. Os critérios usados na formação de nossa opinião são aqueles descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto pelo assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva:

(a) ...

Exemplo 3: Opinião com ressalva – os controles não operaram de maneira efetiva durante o período especificado (somente relatório tipo 2).

...

## Responsabilidade dos auditores independentes

...

Acreditamos que a evidência obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

### Base para opinião com ressalva

A Organização Prestadora de Serviços XYZ afirma em sua descrição que possui controles automatizados para a conciliação de pagamentos de empréstimos recebidos com o resultado gerado. Entretanto, conforme observado na página [mn] da descrição, esses controles não estavam operando de maneira efetiva durante o período de [data] a [data] devido a um erro de programação. Consequentemente, não foi alcançado o objetivo de controle “Os controles fornecem segurança razoável de que os empréstimos recebidos são adequadamente registrados” durante o período de [data] a [data]. A Organização Prestadora de Serviços XYZ implementou uma mudança no programa fazendo o cálculo em [data] e nossos testes indicam que ele estava operando efetivamente durante o período de [data] a [data].

### Opinião com ressalva

Nossa opinião foi fundamentada nos assuntos descritos neste relatório. Os critérios utilizados na formação de nossa opinião são aqueles descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto pelo assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva:

(a)

...

Exemplo 4: Opinião com ressalva – o auditor da organização prestadora de serviços não consegue obter evidência apropriada e suficiente

...

Responsabilidade dos auditores independentes

...

Acreditamos que a evidência obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Base para opinião com ressalva

A Organização Prestadora de Serviços XYZ afirma em sua descrição que possui controles automatizados para a conciliação de pagamentos de empréstimos recebidos com o resultado gerado. Entretanto, os registros eletrônicos da execução dessa conciliação para o período de [data] a [data] foram eliminados em decorrência de erro no processamento informatizado e, portanto, não conseguimos testar a operação desse controle para esse período. Consequentemente, não foi possível determinar se o objetivo de controle “Os controles fornecem segurança razoável de que os empréstimos recebidos são adequadamente registrados” operou efetivamente durante o período de [data] a [data].

Opinião com ressalva

Nossa opinião foi fundamentada nos assuntos descritos neste relatório. Os critérios utilizados na formação de nossa opinião são aqueles descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto pelo assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva:

(a) ...