

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC PA – DO AUDITOR INDEPENDENTE

NBCs PA 01, 11, 12, 13, 290 e 291 e Resolução CFC 1.019/05



PUBLICAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
SAS Quadra 5 – Bloco “J” - Ed. CFC
Fone: (61) 3314 9600 / Fax: (61) 3322 2033
CEP: 70070-920 – Brasília – DF
Site: www.cfc.org.br
E-mail: cfc@cfc.org.br

Edição eletrônica

Edição sob responsabilidade de:

JUAREZ DOMINGUES CARNEIRO
Presidente do Conselho Federal de Contabilidade

VERÔNICA SOUTO MAIOR
Vice-presidente Técnica

LUIZ CARLOS DE SOUZA
Coordenador Adjunto da Câmara Técnica

JOSÉ LUÍS CORRÊA GOMES
Coordenador de Execução Técnica

HÉLIO JOSÉ CORAZZA
Contador

Capa: MARCUS HERMETO

Conselho Federal de Contabilidade

Normas brasileiras de contabilidade: NBC PA – do auditor independente: NBC PA 01, 11, 12, 13, 290 e 291 e Resolução CFC 1.019/05/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

Publicação eletrônica.
[149] p.

1. Normas Brasileiras de Contabilidade - Brasil. 2. Auditor Independente. I. Título.

CDU – 657.6(81)(083.74)

Ficha Catalográfica elaborada pela Bibliotecária Lúcia Helena Alves de Figueiredo CRB 1/1.401

APRESENTAÇÃO

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no cumprimento de sua atribuição privativa, edita as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) que devem ser adotadas por todos os profissionais da contabilidade no Brasil.

Para assegurar a evolução das Ciências Contábeis e a aplicação do conhecimento atualizado e globalizado no exercício profissional, uma das prioridades do CFC tem sido a busca da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

A elaboração e a revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) Técnicas e Profissionais, assim como dos Princípios de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93), fazem parte de um processo constante que congrega, em igual medida, o saber técnico e a aplicação prática, sem se descuidar da realidade atual da profissão contábil.

Visando contribuir com o acesso a informação pelos profissionais de contabilidade, usuários de informações e demais interessados, o CFC disponibiliza livros eletrônicos, reunindo as Normas Brasileiras de Contabilidade. Para facilitar a consulta o sumário do livro é indexado eletronicamente e remete diretamente à norma de interesse da pesquisa.

Juarez Domingues Carneiro

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC PA – DO AUDITOR INDEPENDENTE

NBC PA 01, 11, 12, 13, 290 e 291 e Resolução CFC 1.019/05

Numeração	CFC Resolução	Nome da norma	Fl.
<u>NBC PA 01</u>	<u>1.201/09</u>	<u>Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes</u>	4
<u>NBC PA 11</u>	<u>1.323/11</u>	<u>Revisão Externa de Qualidade pelos Pares</u>	33
<u>NBC PA 12</u>	<u>1.377/11</u>	<u>Educação Profissional Continuada</u>	44
<u>NBC PA 13</u>	<u>1.109/07</u>	<u>Exame de Qualificação Técnica</u>	57
	<u>1.019/05</u>	<u>Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI)</u>	63
<u>NBC PA 290</u>	<u>1.311/10</u>	<u>Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão</u>	66
<u>NBC PA 291</u>	<u>1.312/10</u>	<u>Independência – Outros Trabalhos de Asseguração</u>	120

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.201/09

Aprova a NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmada, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC PA 01 – “Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISQC 1.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Presidente

Ata CFC nº. 931

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC PA 01 – CONTROLE DE QUALIDADE PARA FIRMAS (PESSOAS JURÍDICAS E FÍSICAS) DE AUDITORES INDEPENDENTES

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1 – 3
Autoridade	4 – 9
Data de vigência	10
OBJETIVO	11
DEFINIÇÕES	12
REQUISITOS	
Aplicação e cumprimento de exigências relevantes	13 – 15
Elementos do sistema de controle de qualidade	16 – 17
Responsabilidade da liderança pela qualidade na firma	18 – 19
Exigências éticas relevantes	20 – 25
Aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos	26 – 28
Recursos humanos	29 – 31
Execução do trabalho	32 – 47
Monitoramento	48 – 56
Documentação do sistema de controle de qualidade	57 – 59
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Aplicação e cumprimento de exigências relevantes	A1
Elementos do sistema de controle de qualidade	A2 – A3
Responsabilidade da liderança pela qualidade na firma	A4 – A6
Exigências éticas relevantes	A7 – A17
Aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos	A18 – A23
Recursos humanos	A24 – A31
Execução do trabalho	A32 – A63
Monitoramento	A64 – A72
Documentação do sistema de controle de qualidade	A73 – A75

Esta Norma que trata do controle de qualidade para auditores (pessoas jurídicas e físicas) que executam exames de auditoria e revisões de informação financeira histórica, outros trabalhos de asseguarção e serviços correlatos deve ser lida juntamente com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Introdução

Alcance

1. Esta Norma trata das responsabilidades do auditor (pessoa jurídica ou pessoa física, doravante referido como firma) por seu sistema de controle de qualidade para auditorias e revisões de demonstrações contábeis, assim como outros trabalhos de asseguarção e serviços correlatos. Esta Norma deve ser lida juntamente com as exigências éticas relevantes.
2. O Conselho Federal de Contabilidade aborda em outras normas e orientações a responsabilidade do pessoal da firma em relação a procedimentos de controle de qualidade para tipos específicos de trabalho. A NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, por exemplo, trata dos procedimentos de controle de qualidade de auditoria de demonstrações contábeis.
3. O sistema de controle de qualidade é composto por políticas desenhadas para alcançar o objetivo especificado no item 11 e procedimentos necessários para implementar e monitorar o cumprimento dessas políticas.

Autoridade

4. Esta Norma se aplica a todas as firmas (pessoas jurídicas e pessoas físicas) com relação a auditorias e revisões de demonstrações contábeis, outros trabalhos de asseguarção e serviços correlatos. A natureza e extensão das políticas e procedimentos desenvolvidos por firma individual para cumprir com esta Norma dependem de diversos fatores, como o porte e as características operacionais da firma, e se ela faz parte de uma rede.
5. Esta Norma contém o objetivo da firma, e requisitos estabelecidos para permitir que a firma alcance esse objetivo. Além disso, ela contém orientações relacionadas na forma de aplicação e outros materiais explicativos, conforme discutido adicionalmente no item 8, assim como material introdutório que fornece contexto relevante para o devido entendimento da Norma e definições.
6. O objetivo apresenta o contexto em que os requisitos desta são determinados, e tem a finalidade de ajudar a firma a:
 - entender o que precisa ser atingido; e
 - decidir se algo mais precisa ser feito para alcançar o objetivo.
7. Os requisitos desta Norma estão expressos utilizando-se a palavra “deve”.
8. Quando necessário, a aplicação e outros materiais explicativos fornecem explicações adicionais dos requisitos e orientações para sua execução e, especificamente, podem:
 - explicar mais precisamente o que um requisito significa ou pretende cobrir;
 - incluir exemplos de políticas e procedimentos que podem ser apropriados nas circunstâncias.

Embora essas orientações por si só não imponham um requisito, elas são relevantes para a correta aplicação dos requisitos. A aplicação e outros materiais explicativos podem, também, fornecer informações básicas sobre assuntos tratados nesta Norma. Quando apropriado, são incluídas considerações adicionais específicas de firmas de auditoria do setor público ou

firmas menores na aplicação e em outros materiais explicativos. Essas considerações adicionais ajudam na aplicação dos requisitos desta Norma. Contudo, elas não limitam ou reduzem a responsabilidade da firma de aplicar e cumprir os requisitos desta Norma.

9. Esta Norma inclui, sob o título “Definições”, a descrição dos significados atribuídos a certos termos para fins desta Norma. As definições são fornecidas para ajudar na aplicação e interpretação consistentes desta Norma, e não pretendem anular as definições estabelecidas para outros fins, seja em termos legais, regulatórios ou de outra natureza.

Data de vigência

10. É necessário que sejam estabelecidos sistemas de controle de qualidade em conformidade com esta Norma para a data de 1º. de janeiro de 2010.

Objetivo

11. O objetivo da firma é estabelecer e manter um sistema de controle de qualidade para obter segurança razoável que:
 - (a) a firma e seu pessoal cumprem as normas técnicas e as exigências regulatórias e legais aplicáveis; e
 - (b) os relatórios sobre demonstrações contábeis e demais relatórios emitidos pela firma e pelos sócios encarregados do trabalho são apropriados nas circunstâncias.

Definições

12. Nesta Norma, os termos a seguir possuem os significados a eles atribuídos:

Data do relatório é a data selecionada pelo auditor independente para datar o seu relatório.

Documentação do trabalho é o registro do trabalho executado, dos resultados obtidos e das conclusões obtidas pelo auditor independente (são usados muitas vezes termos como “papéis de trabalho”).

Sócio encarregado do trabalho é o sócio ou outra pessoa na firma responsável pelo trabalho e sua execução, e pelo relatório que é emitido em nome da firma. Quando necessário, é quem tem a autoridade apropriada conferida pelo Sistema CFC/CRC e quando requerido pelo regulador. Os termos sócio encarregado do trabalho, sócio e firma devem ser lidos como os equivalentes aplicados para o setor público.

Revisão do controle de qualidade do trabalho é o processo projetado para fornecer uma avaliação objetiva, na data, ou antes, da data do relatório, dos julgamentos relevantes feitos pela equipe do trabalho e das conclusões obtidas ao elaborar o relatório. O processo de revisão do controle de qualidade do trabalho é elaborado para auditoria de demonstrações contábeis de companhias abertas e os outros trabalhos, se houver, para os quais a firma determinou a necessidade de revisão do controle de qualidade do trabalho.

Revisor de controle de qualidade do trabalho é o sócio, ou outro profissional da firma, uma pessoa externa adequadamente qualificada, ou uma equipe composta por essas pessoas, nenhuma delas fazendo parte da equipe de trabalho, com experiência e autoridade suficientes e apropriadas para avaliar objetivamente os julgamentos relevantes feitos pela equipe de trabalho e as conclusões obtidas para elaboração do relatório.

Equipe de trabalho são os sócios e o quadro técnico envolvidos no trabalho e quaisquer pessoas contratadas pela firma ou uma firma da mesma rede para executar procedimentos do

trabalho. Isso exclui especialistas externos contratados pela firma ou por firma da mesma rede.

Firma é um único profissional ou sociedade de pessoas que atuam como auditor independente.

Inspeção em relação a trabalhos concluídos são procedimentos projetados para fornecer evidências do cumprimento das políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma pelas equipes de trabalho.

Companhia aberta é a entidade que tem ações, cotas ou outros títulos cotados ou registrados em bolsa de valores ou negociados de acordo com os regulamentos de bolsa de valores reconhecida ou outro órgão equivalente.

Monitoramento é o processo que consiste na contínua consideração e avaliação do sistema de controle de qualidade da firma, incluindo a inspeção periódica de uma seleção de trabalhos concluídos, projetados para fornecer à firma segurança razoável de que seu sistema de controle de qualidade está operando de maneira efetiva.

Firma da mesma rede é a firma ou entidade que é parte da mesma rede daquela responsável pela auditoria, revisão de informação contábil histórica, pelo outro serviço de asseguarção ou pelo serviço correlato.

Rede é uma estrutura maior que:

- (a) tem por objetivo a cooperação; e
- (b) tem claramente por objetivo: a divisão comum dos lucros ou custos, ou sócios em comum, controle ou administração em comum, políticas e procedimentos de controle de qualidade em comum, estratégia de negócios comum, uso de marca comercial comum ou parte significativa dos recursos profissionais.

Sócio é qualquer pessoa com autoridade para comprometer a firma à execução de serviços profissionais.

Pessoal são sócios e o quadro técnico.

Norma técnica é a norma de trabalho de auditoria, de revisão, de outros serviços de asseguarção ou serviços correlatos.

Segurança razoável no contexto desta Norma é um nível alto, mas não absoluto, de segurança.

Exigências éticas relevantes são exigências éticas às quais estão sujeitos a equipe de trabalho e o revisor do controle de qualidade do trabalho, que normalmente compreendem o Código de Ética Profissional do Contabilista bem como outros aspectos previstos em NBC PAs.

Quadro técnico são profissionais, exceto sócios, incluindo quaisquer especialistas empregado da firma.

Pessoa externa qualificada é uma pessoa de fora da firma com competência e habilidades que poderia atuar como sócio encarregado do trabalho, por exemplo, um sócio de outra firma ou um empregado (com experiência apropriada) de outra firma de auditoria, cujos membros podem realizar auditorias e revisões de informações contábeis históricas ou outros serviços de asseguarção e serviços correlatos.

Requisitos

Aplicação e cumprimento de exigências relevantes

13. O pessoal da firma responsável por estabelecer e manter o sistema de controle de qualidade da firma deve entender o texto completo desta Norma, incluindo sua aplicação e outros materiais explicativos, para aplicar seus requisitos adequadamente.
14. A firma deve cumprir todos os requisitos desta Norma a menos que, nas circunstâncias da firma, o requisito não seja relevante para os serviços fornecidos em relação a auditorias e revisões de demonstrações contábeis e outros serviços de asseguração e serviços correlatos (ver item A1).
15. Os requisitos são projetados para permitir que a firma alcance o objetivo estabelecido nesta Norma. Portanto, espera-se que a correta aplicação destes requisitos forneça uma base suficiente para alcançar o objetivo. Entretanto, considerando que as circunstâncias podem ter grande variação e todas essas circunstâncias não podem ser previstas, a firma deve verificar se há determinados assuntos ou situações que requerem que a firma estabeleça políticas e procedimentos além daqueles exigidos por esta Norma para alcançar o objetivo estabelecido.

Elementos do sistema de controle de qualidade

16. A firma deve estabelecer e manter um sistema de controle de qualidade que inclua políticas e procedimentos que tratam dos seguintes elementos:
 - (a) responsabilidades da liderança pela qualidade na firma;
 - (b) exigências éticas relevantes;
 - (c) aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos;
 - (d) recursos humanos;
 - (e) execução do trabalho;
 - (f) monitoramento.
17. A firma deve documentar suas políticas e procedimentos e comunicá-las ao pessoal da firma (ver itens A2 e A3).

Responsabilidade da liderança pela qualidade na firma

18. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para promover uma cultura interna que reconheça que a qualidade é essencial na execução dos trabalhos. Essas políticas e procedimentos devem requerer que o presidente da firma (sócio-gerente ou equivalente) ou, se apropriado, a diretoria executiva da firma (ou equivalente), assuma a responsabilidade final pelo sistema de controle de qualidade da firma (ver itens A4 e A5).
19. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos de modo que qualquer pessoa a quem o presidente ou a diretoria executiva atribui a responsabilidade operacional pelo sistema de controle de qualidade tenha experiência e capacidade suficiente e apropriada e autoridade necessária, para assumir essa responsabilidade (ver item A6).

Exigências éticas relevantes

20. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que a firma e seu pessoal cumprem as exigências éticas relevantes (ver itens A7 a A10).

Independência

21. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que a firma, seu pessoal e, quando aplicável, outras pessoas sujeitas a requisitos de independência (incluindo pessoal de firma da mesma rede) mantêm a independência requerida por exigências éticas relevantes. Essas políticas e procedimentos devem permitir à firma:
 - (a) comunicar seus requisitos de independência a seu pessoal e, quando aplicável, às outras pessoas sujeitas a elas; e
 - (b) identificar e avaliar circunstâncias e relações que criam ameaças à independência, e tomar as medidas apropriadas para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável, mediante a aplicação de salvaguardas ou, se considerado apropriado, retirar-se do trabalho, quando esta retirada é permitida por lei ou regulamentação (ver item A10).

22. Essas políticas e procedimentos devem requerer que:
 - (a) os sócios encarregados do trabalho forneçam à firma informações relevantes sobre trabalhos de clientes, incluindo o alcance dos serviços, para permitir à firma avaliar o impacto geral, se houver, sobre os requisitos de independência;
 - (b) o pessoal notifique prontamente a firma sobre as circunstâncias e relações que criam uma ameaça à independência para que possam ser tomadas as medidas apropriadas; e
 - (c) as informações relevantes sejam compiladas e comunicadas ao pessoal apropriado, de modo que:
 - (i) a firma e seu pessoal possam rapidamente determinar se elas satisfazem os requisitos de independência;
 - (ii) a firma possa manter e atualizar seus registros referentes à independência; e
 - (iii) a firma possa tomar as medidas apropriadas em relação às ameaças identificadas à independência que não estão em um nível aceitável (ver item A10).

23. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que é notificada sobre violações dos requisitos de independência, e permitir que tome as medidas apropriadas para resolver essas situações. As políticas e procedimentos devem incluir exigências para:
 - (a) o pessoal notificar prontamente a firma sobre violações de independência de que tomou conhecimento;
 - (b) a firma comunicar prontamente as violações identificadas dessas políticas e procedimentos para:
 - (i) o sócio encarregado do trabalho que, juntamente com a firma, precisa endereçar a violação; e
 - (ii) outro pessoal na firma e, quando apropriado, na rede, e para as pessoas sujeitas aos requisitos de independência que precisam tomar as medidas apropriadas; e
 - (c) a firma ser prontamente comunicada, se necessário, pelo sócio encarregado do trabalho e pelas outras pessoas mencionadas no subitem (b)(ii) sobre as medidas tomadas para resolver o assunto, de modo que a firma possa determinar se deve tomar alguma medida adicional (ver item A10).

24. Pelo menos uma vez por ano, a firma deve obter confirmação por escrito do cumprimento de suas políticas e procedimentos sobre independência de todo o pessoal da firma, que precisa ser independente por exigências éticas relevantes (ver itens A10 e A11).

25. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para:
- (a) especificar critérios para determinar a necessidade de salvaguardas para reduzir a ameaça de familiaridade a um nível aceitável ao usar o mesmo pessoal sênior em trabalho de asseguarção por um período de tempo prolongado; e
 - (b) requerer o rodízio do sócio encarregado do trabalho e das pessoas responsáveis pela revisão do controle de qualidade do trabalho, e, quando aplicável, de outras pessoas sujeitas a exigências de rodízio, após o período de 5 anos (ver itens A10, A12 a A17).

Aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos

26. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos, projetados para fornecer à firma segurança razoável de que aceitará ou continuará esses relacionamentos e trabalhos, apenas nos casos em que a firma:
- (a) é competente para executar o trabalho e possui habilidades, incluindo tempo e recursos, para isso (ver itens A18, A23);
 - (b) consegue cumprir as exigências éticas relevantes; e
 - (c) considerou a integridade do cliente, e não tem informações que a levariam a concluir que o cliente não é íntegro (ver itens A19, A20, A23).
27. Essas políticas e procedimentos devem requerer que:
- (a) a firma obtenha as informações que considerar necessárias nas circunstâncias, antes de aceitar um trabalho com um novo cliente, quando decidir sobre a continuação de trabalho existente e quando considerar a aceitação de um novo trabalho com um cliente existente (ver itens A21, A23);
 - (b) no caso de ser identificado um potencial conflito de interesses na aceitação de um trabalho de um cliente novo ou existente, a firma deve determinar se é apropriado aceitá-lo;
 - (c) no caso de terem sido identificados problemas e a firma decidir aceitar ou continuar o relacionamento com o cliente ou um trabalho específico, a firma deve documentar como esses problemas foram resolvidos.
28. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a continuidade de um trabalho e do relacionamento com o cliente, contemplando as circunstâncias em que a firma obtém informações que a teriam levado a declinar do trabalho se essas informações estivessem disponíveis antes. Essas políticas e procedimentos devem incluir as seguintes considerações:
- (a) as responsabilidades profissionais e legais que se aplicam às circunstâncias, incluindo se há uma exigência para que a firma se reporte à pessoa ou às pessoas que fizeram a indicação ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras; e
 - (b) a possibilidade de se retirar do trabalho ou de ambos, trabalho e relacionamento com o cliente (ver itens A22 e A23).

Recursos humanos

29. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que ela possui pessoal suficiente com competência, habilidade e compromisso com os princípios éticos necessários para:

- (a) executar trabalhos de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis; e
- (b) permitir à firma ou aos sócios encarregados do trabalho emitir relatório de auditoria ou outros tipos de relatórios apropriados nas circunstâncias (ver itens A24 a A29).

Designação de equipe de trabalho

30. A firma deve atribuir a responsabilidade de cada trabalho a um sócio e estabelecer políticas e procedimentos requerendo que:
- (a) a identidade e o papel do sócio encarregado do trabalho sejam comunicados aos membros chave da administração do cliente e aos responsáveis pela governança;
 - (b) o sócio encarregado do trabalho tenha a devida competência, habilidade e autoridade para desempenhar o papel; e
 - (c) as responsabilidades do sócio encarregado do trabalho sejam claramente definidas e a ele comunicadas (ver item A30).
31. A firma também deve estabelecer políticas e procedimentos para designar pessoal apropriado com a competência e habilidades necessárias para:
- (a) executar trabalhos de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis; e
 - (b) permitir à firma e aos sócios encarregados dos trabalhos emitirem relatórios de auditoria e outros tipos de relatórios apropriados nas circunstâncias (ver item A31).

Execução do trabalho

32. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que os trabalhos são executados de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis, e que a firma e o sócio encarregado do trabalho emite relatórios de auditoria ou outros relatórios apropriados nas circunstâncias. Essas políticas e procedimentos devem incluir:
- (a) assuntos relevantes para promover consistência na qualidade da execução dos trabalhos (ver itens A32 e A33);
 - (b) responsabilidades pela supervisão (ver item A34); e
 - (c) responsabilidades pela revisão (ver item A35).
33. As políticas e procedimentos da firma sobre responsabilidade pela revisão devem ser determinados com base no fato de que o trabalho dos membros menos experientes da equipe é revisado por membros da equipe mais experientes.

Consulta

34. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que:
- (a) é feita uma consulta apropriada no caso de assuntos difíceis ou controversos;
 - (b) há recursos disponíveis suficientes para permitir que uma consulta apropriada seja feita;
 - (c) a natureza e o alcance dessas consultas e as conclusões resultantes são documentadas e acordadas pela pessoa que faz a consulta e pela pessoa consultada; e

- (d) as conclusões resultantes das consultas são implementadas (ver itens A36 a A40).

Revisão de controle de qualidade do trabalho

- 35. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que requeiram, para determinados trabalhos, a revisão de controle de qualidade do trabalho que forneça uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e as conclusões obtidas para elaboração do relatório de auditoria ou de outros relatórios. Essas políticas e procedimentos devem:
 - (a) requerer a revisão do controle de qualidade do trabalho para todas as auditorias de demonstrações contábeis de companhias abertas;
 - (b) especificar critérios a serem usados para avaliar todas as outras auditorias e revisões de informações contábeis históricas e outros serviços de asseguarção e serviços correlatos para determinar se deve ser feita a revisão do controle de qualidade do trabalho (ver item A41); e
 - (c) requerer a revisão do controle de qualidade para todos os trabalhos, se for o caso, que preencham os critérios estabelecidos de acordo com a alínea (b).
- 36. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos especificando a natureza, época e extensão da revisão de controle de qualidade do trabalho. Essas políticas e procedimentos devem requerer que a data do relatório do trabalho não seja anterior a conclusão da revisão do controle de qualidade do trabalho (ver itens A42 e A43).
- 37. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para requerer que a revisão de controle de qualidade do trabalho inclua:
 - (a) discussão de assuntos significativos com o sócio encarregado do trabalho;
 - (b) revisão das demonstrações contábeis ou outras informações sobre objeto e o relatório proposto;
 - (c) revisão da documentação do trabalho selecionada relativa a julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e das conclusões obtidas; e
 - (d) avaliação das conclusões obtidas para elaboração do relatório e consideração se esse relatório proposto é apropriado (ver item A44).
- 38. Para auditoria de demonstrações contábeis de companhias abertas, a firma deve estabelecer políticas e procedimentos para requerer a revisão de controle de qualidade do trabalho para incluir, também, as seguintes considerações:
 - (a) a avaliação da independência da firma pela equipe de trabalho em relação ao trabalho específico;
 - (b) se foi feita consulta apropriada sobre assuntos que envolvem diferenças de opinião ou outros assuntos difíceis ou controversos, e as conclusões resultantes dessas consultas; e
 - (c) se a documentação selecionada para revisão reflete o trabalho realizado em relação aos julgamentos significativos feitos e suporta as conclusões obtidas (ver itens A45 e A46).

Critérios para a elegibilidade do revisor de controle de qualidade do trabalho

- 39. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para tratar da indicação de revisor do controle de qualidade do trabalho e estabelecer sua elegibilidade considerando:

- (a) as qualificações técnicas exigidas para desempenhar o papel, incluindo a experiência e autoridade necessária (ver item A47); e
 - (b) até que nível o revisor de controle de qualidade do trabalho pode ser consultado sobre o trabalho sem comprometer a sua objetividade (ver item A48).
40. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para manter a objetividade do revisor de controle de qualidade do trabalho (ver itens A49 a A51).
41. As políticas e procedimentos da firma devem determinar a substituição do revisor de controle de qualidade do trabalho quando a capacidade do revisor de realizar uma revisão objetiva estiver prejudicada.

Documentação da revisão de controle de qualidade do trabalho

42. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos sobre a documentação da revisão de controle de qualidade do trabalho, requerendo que a documentação indique se:
- (a) os procedimentos requeridos pelas políticas da firma sobre revisão de controle de qualidade do trabalho foram adotados;
 - (b) a revisão de controle de qualidade do trabalho foi concluída na data ou antes da data do relatório ou do relatório; e
 - (c) o revisor não tomou conhecimento de assuntos não resolvidos que poderiam levá-lo a acreditar que os julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e as conclusões obtidas não eram apropriados.

Diferença de opinião

43. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para tratar e resolver diferenças de opinião dentro da equipe de trabalho, com as pessoas consultadas e, quando aplicável, entre o sócio encarregado do trabalho e o revisor de controle de qualidade do trabalho (ver itens A52 e A53).
44. Essas políticas e procedimentos devem requerer que:
- (a) as conclusões obtidas sejam documentadas e implementadas; e
 - (b) o relatório não seja datado até o assunto ser resolvido.

Documentação do trabalho

Conclusão da montagem dos arquivos finais do trabalho

45. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para que as equipes de trabalho completem a montagem dos arquivos finais do trabalho no momento oportuno, depois da finalização dos relatórios do trabalho (ver itens A54 e A55).

Confidencialidade, custódia, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação do trabalho.

46. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para manter a confidencialidade, custódia segura, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação dos trabalhos (ver itens A56 a A59).

Retenção da documentação do trabalho

47. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a retenção e arquivamento da documentação do trabalho por um período suficiente para satisfazer as necessidades da firma ou conforme requerido por lei ou regulamento (ver itens A60 a A63).

Monitoramento

Monitoramento das políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma

48. A firma deve estabelecer um processo de monitoramento para fornecer segurança razoável de que as políticas e os procedimentos relacionados com o sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e estão operando de maneira efetiva. Esse processo deve:
- (a) incluir a contínua consideração e avaliação do sistema de controle de qualidade da firma, incluindo, de modo cíclico, a inspeção de, pelo menos, um trabalho concluído para cada sócio encarregado de trabalho;
 - (b) requerer que a responsabilidade pelo processo de monitoramento seja atribuída a um ou mais sócios, ou a outras pessoas com experiência e autoridade suficientes e apropriadas na firma para assumir essa responsabilidade; e
 - (c) requerer que as pessoas que executam o trabalho ou a revisão do controle de qualidade do trabalho não estejam envolvidas na inspeção desses trabalhos (ver itens A64 a A68).

Avaliação, comunicação e correção de deficiência identificada

49. A firma deve avaliar o efeito das deficiências observadas em decorrência do processo de monitoramento e determinar se elas são:
- (a) casos que não necessariamente indicam que o sistema de controle de qualidade da firma é insuficiente para fornecer segurança razoável de que a firma cumpre as normas técnicas e as exigências regulatórias e legais aplicáveis, e que os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios encarregados dos trabalhos são apropriados nas circunstâncias; ou
 - (b) deficiências sistêmicas, repetitivas ou significativas, que requerem uma medida corretiva imediata.
50. A firma deve comunicar aos sócios encarregados e a outras pessoas consideradas necessárias, as deficiências observadas em decorrência do processo de monitoramento e as recomendações para a medida corretiva apropriada (ver item A69).
51. As recomendações para que sejam tomadas medidas apropriadas em relação às deficiências observadas devem incluir uma ou mais das seguintes recomendações:
- (a) aplicação de medida corretiva apropriada em relação a um trabalho individual ou a um membro da equipe;
 - (b) comunicação das constatações aos responsáveis pelo treinamento e desenvolvimento profissional;
 - (c) alterações nas políticas e procedimentos de controle de qualidade; e
 - (d) medida disciplinar contra aqueles que deixaram de cumprir as políticas e procedimentos da firma, especialmente os reincidentes.

52. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para tratar dos casos onde os resultados dos procedimentos de monitoramento indicam que um relatório possa ser inadequado ou que foram omitidos procedimentos durante a execução do trabalho. Essas políticas e procedimentos devem requerer que a firma determine qual ação adicional é apropriada para o cumprimento das normas técnicas e das exigências regulatórias e legais relevantes e considere a necessidade de obter assessoria legal.
53. A firma deve comunicar, pelo menos uma vez por ano, os resultados do monitoramento de seu sistema de controle de qualidade aos sócios encarregados dos trabalhos e outras pessoas apropriadas na firma, incluindo o presidente ou, se apropriado, a diretoria executiva da firma. Essa comunicação deve ser suficiente para permitir que a firma e essas pessoas adotem prontamente as ações apropriadas, quando necessário, de acordo com suas funções e responsabilidades definidas. As informações comunicadas devem incluir o seguinte:
- (a) uma descrição dos procedimentos de monitoramento realizados;
 - (b) as conclusões obtidas dos procedimentos de monitoramento;
 - (c) quando relevante, uma descrição das deficiências sistêmicas, repetitivas ou outras deficiências significativas e das medidas tomadas para resolver ou corrigir essas deficiências.
54. Algumas firmas operam como parte de uma rede e, para fins de consistência, podem implementar alguns de seus procedimentos de monitoramento no contexto dessa rede. Quando as firmas da rede operam segundo políticas e procedimentos comuns, projetados para cumprir esta Norma, e essas firmas confiam nesse sistema de monitoramento, as políticas e procedimentos da firma devem requerer que:
- (a) a rede comunique, pelo menos uma vez por ano, o alcance, a extensão e os resultados gerais do processo de monitoramento às pessoas apropriadas das firmas da rede; e
 - (b) a rede comunique, prontamente, quaisquer deficiências identificadas no sistema de controle de qualidade às pessoas apropriadas na firma ou nas firmas da mesma rede, para que sejam tomadas as medidas necessárias, de modo que os sócios encarregados do trabalho das firmas da mesma rede possam confiar nos resultados do processo de monitoramento implementados na rede, a menos que as firmas ou a rede aconselhem de outra forma.

Reclamações e alegações

55. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos projetados para fornecer segurança razoável de que a firma trate de maneira apropriada as:
- (a) reclamações e alegações de que o trabalho realizado pela firma não está de acordo com as normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis; e
 - (b) alegações de não cumprimento do sistema de controle de qualidade da firma.

Como parte desse processo, a firma deve estabelecer canais claramente definidos para que o pessoal da firma manifeste quaisquer preocupações sem medo de represálias (ver item A70).

56. Se, durante as investigações das reclamações e alegações, forem identificadas deficiências no desenho ou na operação das políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma ou o não cumprimento do sistema de controle de qualidade da firma por uma ou mais pessoas, a firma deve tomar as ações apropriadas conforme especificadas no item 51 (ver também itens A71 e A72).

Documentação do sistema de controle de qualidade

57. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos requerendo documentação apropriada para fornecer evidência da operação de cada elemento de seu sistema de controle de qualidade (ver itens A73 a A75).
58. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que requeiram a retenção da documentação por um período suficiente, para permitir que as pessoas que realizam os procedimentos de monitoramento avaliem o cumprimento do sistema de controle de qualidade pela firma, ou por um período mais longo se exigido por lei ou regulamento.
59. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que requeiram a documentação das reclamações e alegações e as respectivas respostas.

Aplicação e outros materiais explicativos

Aplicação e cumprimento de exigências relevantes

Considerações específicas para firma de menor porte (ver item 14)

- A1. Esta Norma não requer o cumprimento de requisitos que não são relevantes, por exemplo, nas circunstâncias de um único auditor independente – pessoa física, sem quadro técnico. Os requisitos desta Norma, como os relacionados com políticas e procedimentos para a designação de pessoal apropriado para a equipe de trabalho (ver item 31), a responsabilidade de revisão (ver item 33), e à comunicação anual dos resultados do monitoramento aos sócios encarregados do trabalho da firma (ver item 53) não são relevantes na ausência de quadro técnico.

Elementos do sistema de controle de qualidade (ver item 17)

- A2. Em geral, a comunicação das políticas e procedimentos de controle de qualidade ao pessoal da firma inclui a descrição das políticas e procedimentos de controle de qualidade e dos objetivos que devem alcançar, e a mensagem de que cada pessoa tem responsabilidade pessoal pela qualidade e que se espera que ela cumpra essas políticas e procedimentos. O estímulo para que o pessoal da firma comunique suas opiniões e preocupações relacionadas com assuntos do controle de qualidade reconhece a importância de se obter retorno (*feedback*) do sistema de controle de qualidade da firma.

Considerações específicas para firma menor

- A3. A documentação e a comunicação de políticas e procedimentos para firmas menores podem ser menos formais e menos extensas que para firmas maiores.

Responsabilidade da liderança pela qualidade na firma

Promoção de cultura interna de qualidade (ver item 18)

- A4. A liderança da firma e os exemplos que ela dá influenciam de maneira significativa a cultura interna da firma. A promoção de uma cultura interna orientada por qualidade depende de

ações e mensagens consistentes e frequentes de todos os níveis da administração da firma que enfatizem as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma, e a necessidade de:

- (a) realizar trabalhos de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis; e
- (b) emitir relatórios que são apropriados nas circunstâncias.

Essas ações e mensagens estimulam uma cultura que reconhece e recompensa o trabalho de alta qualidade. Essas ações e mensagens podem ser comunicadas por meio de seminários de treinamento, reuniões, conversas formais ou informais, declarações de missão, boletins informativos ou memorandos informativos. Elas podem ser incorporadas na documentação interna e nos materiais de treinamento da firma, e nos procedimentos de avaliação dos sócios e do quadro técnico, de forma a apoiar e reforçar a opinião da firma sobre a importância da qualidade e de como esta deve ser alcançada na prática.

A5. De especial importância na promoção de uma cultura interna baseada em qualidade é a necessidade da liderança da firma reconhecer que o requisito primordial da estratégia de negócios da firma é alcançar a qualidade em todos os trabalhos executados pela firma. A promoção dessa cultura interna inclui:

- (a) estabelecer políticas e procedimentos que tratam da avaliação de desempenho, remuneração e promoção (incluindo sistemas de incentivo) com relação a seu pessoal, para demonstrar o compromisso da firma com a qualidade acima de tudo;
- (b) atribuir responsabilidades gerenciais claras, de modo que as considerações comerciais não se sobreponham à qualidade do trabalho executado; e
- (c) fornecer recursos suficientes para o desenvolvimento, documentação e suporte das políticas e procedimentos de controle de qualidade.

Atribuição de responsabilidade operacional ao sistema de controle de qualidade da firma (ver item 19)

A6. Experiência e capacidade suficientes e apropriadas permitem à pessoa ou às pessoas responsáveis pelo sistema de controle de qualidade da firma identificar e entender os assuntos referentes a controle de qualidade e desenvolver políticas e procedimentos apropriados. Possuir a autoridade necessária permite à pessoa ou às pessoas implementar essas políticas e procedimentos.

Exigências éticas relevantes

Cumprimento das exigências éticas relevantes (ver item 20)

A7. Os princípios fundamentais da ética profissional a serem observados pelos auditores incluem:

- (a) integridade;
- (b) objetividade;
- (c) competência profissional e devido zelo;
- (d) confidencialidade; e
- (e) comportamento profissional.

Esses princípios estão implícitos no Código de Ética Profissional do Contabilista.

A8. O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais relacionadas mostram como a estrutura conceitual deve ser aplicada em situações específicas. Fornecem

exemplos de salvaguardas que podem ser apropriadas para tratar das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e fornece, também, exemplos de situações onde não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças.

A9. Os princípios fundamentais são reforçados especialmente por:

- liderança da firma;
- educação e treinamento;
- monitoramento; e
- processo para tratar das não conformidades.

Definição de “firma”, “rede” e “firma da mesma rede” (ver itens 20 a 25)

A10. As definições de “firma”, “rede” ou “firma da mesma rede” em exigências éticas relevantes podem diferir daquelas especificadas nesta Norma. Por exemplo, a Norma de Independência do Auditor Independente define “firma” como:

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

Essa mesma norma define entidade de auditoria por rede como aquela sob controle, administração, razão social ou mesmo nome de fantasia, inclusive por associação.

As normas profissionais do Conselho Federal de Contabilidade também fornecem orientação em relação aos termos “rede” e “firma da mesma rede”.

No cumprimento das exigências dos itens 20 a 25, as definições usadas nas exigências éticas relevantes se aplicam na medida do necessário para interpretá-las.

Confirmação por escrito (ver item 24)

A11. A confirmação por escrito pode ser feita em papel ou em formato eletrônico. Ao obter confirmação e tomar a medida apropriada em relação a informações que indicam não conformidades, a firma demonstra a importância que atribui à independência e torna o assunto atual e visível para seu pessoal.

Ameaça de familiaridade (ver item 25)

A12. A norma profissional relativa à independência do Conselho Federal de Contabilidade discute a ameaça de familiaridade que pode ser criada quando se usa o mesmo pessoal sênior em trabalho de asseguarção por um longo período de tempo e as salvaguardas podem ser apropriadas para tratar essas ameaças.

A13. A determinação de critérios apropriados para tratar a ameaça de familiaridade pode incluir assuntos como:

- a natureza do trabalho, incluindo até que ponto ele envolve um assunto de interesse público; e
- o tempo de serviço do pessoal sênior no trabalho.

A salvaguarda determinada pela norma profissional relativa à independência do Conselho Federal de Contabilidade consiste da rotação dos líderes da equipe.

A14. A norma profissional que trata da independência do auditor independente reconhece que a ameaça de familiaridade é especialmente relevante no contexto de auditoria de demonstrações contábeis de modo que requer o rodízio do sócio do trabalho após o período de cinco anos.

Considerações específicas para organização de auditoria do setor público

A15. Medidas legais podem fornecer salvaguardas para a independência dos auditores do setor público. Entretanto, ainda pode haver ameaças à independência independentemente das medidas projetadas para protegê-la. Portanto, ao estabelecer as políticas e procedimentos requeridos nos itens 20 a 25, o auditor de entidade do setor público pode considerar os termos de sua contratação como auditor e tratar quaisquer ameaças à independência nesse contexto.

A16. Companhias abertas, conforme mencionado nos itens 25 e A14, não são comuns no setor público. Entretanto, pode haver outras entidades do setor público que são significativas em decorrência de porte, complexidade ou aspectos de interesse público, e que conseqüentemente possuem uma ampla gama de partes interessadas. Portanto, pode haver casos em que a firma determine, com base em suas políticas e procedimentos de controle de qualidade, que uma entidade do setor público é significativa com o objetivo de expandir os procedimentos de controle de qualidade.

A17. No setor público, a legislação pode estabelecer as nomeações e os termos de contratação do auditor com responsabilidade de sócio encarregado do trabalho. Conseqüentemente, pode não ser possível cumprir as exigências de rodízio de sócios encarregados do trabalho previstas para outros trabalhos. Não obstante, para entidades do setor público consideradas relevantes, conforme observado no item A16, pode ser do interesse público que as organizações de auditoria de entidade do setor público estabeleçam políticas e procedimentos para promover o cumprimento do espírito do rodízio dos sócios encarregados do trabalho.

Aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos

Competência, habilidade e recursos (ver item 26 (a))

A18. Considerar se a firma possui a competência, habilidades e os recursos para assumir um novo trabalho de um cliente novo ou existente envolve revisar as exigências específicas do trabalho e os perfis do sócio e do quadro técnico existentes, em todos os níveis relevantes, incluindo se:

- o pessoal da firma tem conhecimento dos setores ou temas relevantes;
- o pessoal da firma tem experiência relevante com as exigências regulatórias ou de relatório, ou a capacidade de obter as habilidades e o conhecimento necessários de maneira efetiva;
- a firma tem pessoal suficiente com a competência e a habilidade necessárias;
- existem especialistas disponíveis, se necessário;
- existem pessoas disponíveis que atendam aos critérios e os requisitos de elegibilidade para realizar revisão do controle de qualidade do trabalho, quando aplicável; e
- a firma consegue concluir o trabalho dentro do prazo para apresentação do relatório ou relatório.

Integridade do cliente (ver item 26(c))

A19. Com relação à integridade do cliente, os assuntos a serem considerados incluem, por exemplo:

- a identidade e a reputação empresarial dos principais proprietários, do pessoal chave da administração e dos responsáveis pela governança do cliente;
- a natureza das operações do cliente, incluindo suas práticas empresariais;
- informações sobre a postura dos principais proprietários, pessoal chave da administração e dos responsáveis pela governança do cliente, com relação a assuntos como interpretação agressiva de normas contábeis e o ambiente de controle interno;
- se o cliente está primordialmente preocupado em manter os honorários da firma no nível mais baixo possível;
- indicações de limitação indevida no alcance do trabalho;
- indicações de que o cliente pode estar envolvido em lavagem de dinheiro ou outras atividades criminosas;
- as razões da disposição de contratar a firma e de não recontratar a firma anterior;
- a identidade e a reputação empresarial de partes relacionadas.

O grau de conhecimento sobre a integridade do cliente em geral aumenta no contexto de relacionamento contínuo com esse cliente.

A20. As fontes de informação obtidas pela firma sobre esses assuntos podem incluir o seguinte:

- contato com prestadores de serviços contábeis para o cliente, atuais ou anteriores, de acordo com exigências éticas relevantes, e discussões com outros terceiros;
- indagação do pessoal de outras firmas ou terceiros, como bancos, consultores legais e pares do setor;
- buscas de informações em bases de dados relevantes.

Continuidade do relacionamento com clientes (ver item 27(a))

A21. Decidir sobre continuar o relacionamento com o cliente inclui considerar os assuntos significativos levantados durante os trabalhos atuais ou anteriores e suas implicações para essa continuidade. Por exemplo, o cliente pode ter começado a expandir suas operações de negócios em uma área em que a firma não possui a especialização necessária.

Retirada (ver item 28)

A22. As políticas e procedimentos para retirar-se de um trabalho bem como para interromper o relacionamento com o cliente tratam de assuntos que incluem:

- discussão com o nível apropriado da administração e os responsáveis pela governança do cliente sobre a medida apropriada que a firma poderia adotar com base nos fatos e nas circunstâncias relevantes;
- no caso da firma determinar que é apropriado retirar-se, discutir com o nível apropriado da administração e os responsáveis pela governança do cliente sobre retirar-se do trabalho, ou retirar-se do trabalho e interromper o relacionamento com o cliente, e as razões da retirada;

- considerar se há alguma exigência profissional, regulatória ou legal para que a firma continue no trabalho ou para a firma informar às autoridades reguladoras sobre sua retirada do trabalho, ou do trabalho e do relacionamento com o cliente, juntamente com as razões da retirada;
- documentação de assuntos significativos, consultas, conclusões e a base para as conclusões.

Considerações específicas para organização de auditoria do setor público (ver itens 26 a 28)

A23. No setor público, os auditores podem ser contratados de acordo com procedimentos regulamentares. Consequentemente, certos requisitos e considerações relativos à aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos, conforme especificados nos itens 26 a 28 e A18 a A22, podem não ser relevantes. Não obstante, estabelecer políticas e procedimentos conforme descrito pode fornecer informações valiosas para auditores do setor público na realização de avaliações de risco e no cumprimento de responsabilidades em relação a relatório.

Recursos humanos (ver item 29)

A24. Os assuntos de pessoal relevantes para as políticas e procedimentos da firma em relação a recursos humanos incluem, por exemplo:

- recrutamento;
- avaliação de desempenho;
- habilidades, incluindo tempo para execução de atribuições;
- competência;
- desenvolvimento de carreira;
- promoção;
- remuneração;
- estimativa da necessidade de pessoal.

Processos e procedimentos de recrutamento eficazes ajudam a firma a selecionar pessoas com integridade que tenham capacidade de desenvolver a competência e a habilidade necessárias para realizar o trabalho da firma, e possuam as características apropriadas para que consigam realizá-lo de maneira competente.

A25. A competência pode ser desenvolvida por diversos métodos, incluindo os seguintes:

- educação profissional;
- desenvolvimento profissional contínuo, incluindo treinamento;
- experiência de trabalho;
- orientação de pessoal mais experiente, por exemplo, outros membros da equipe de trabalho;
- educação sobre independência para o pessoal a quem se requer que seja independente.

A26. A contínua competência do pessoal da firma depende, em grande parte, de um nível apropriado de desenvolvimento profissional contínuo, que vise a manutenção do conhecimento e da habilidade do pessoal. Políticas e procedimentos efetivos enfatizam a

necessidade de treinamento contínuo para todos os níveis de pessoal da firma e fornecem os recursos e ajuda necessários para o treinamento para permitir ao pessoal desenvolver e manter a competência e a habilidade necessárias.

A27. A firma pode usar uma pessoa externa adequadamente qualificada, por exemplo, quando não há recursos técnicos e de treinamento internos disponíveis.

A28. Os procedimentos de avaliação de desempenho, remuneração e promoção proporcionam o devido reconhecimento e recompensa ao desenvolvimento e à manutenção da competência e do compromisso com princípios éticos. As providências que a firma pode tomar para desenvolver e manter a competência e o compromisso com princípios éticos incluem:

- informar o pessoal sobre as expectativas da firma em relação ao desempenho e aos princípios éticos;
- fornecer ao pessoal avaliação e aconselhamento sobre desempenho, progresso e desenvolvimento de carreira; e
- ajudar o pessoal a entender que a promoção para posições de maior responsabilidade depende, entre outras coisas, da qualidade do desempenho e da adesão aos princípios éticos, e que o não cumprimento das políticas e procedimentos da firma pode resultar em ações disciplinares.

Considerações específicas para firma menor

A29. O porte e as circunstâncias da firma influenciam a estrutura do processo de avaliação de desempenho da firma. Especificamente as firmas menores podem usar métodos menos formais para avaliar o desempenho do pessoal.

Designação de equipe de trabalho

Sócio encarregado do trabalho (ver item 30)

A30. As políticas e procedimentos podem incluir sistemas para monitorar a carga de trabalho e a disponibilidade dos sócios encarregados do trabalho de modo a permitir que essas pessoas tenham tempo suficiente para desempenhar adequadamente suas responsabilidades.

Equipe de trabalho (ver item 31)

A31. A designação de equipes de trabalho e a determinação do nível de supervisão necessário pela firma incluem, por exemplo, considerar se a equipe de trabalho:

- entende e possui experiência prática de trabalhos de natureza e complexidade semelhantes por meio de treinamento e participação apropriados;
- entende as normas técnicas e as exigências regulatórias e legais aplicáveis;
- possui conhecimento e especialização técnica, incluindo conhecimento de tecnologia da informação relevante;
- possui conhecimento dos setores relevantes em que os clientes operam;
- possui capacidade para emitir uma opinião profissional; e
- entende as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma.

Execução do trabalho

Consistência na qualidade da execução do trabalho (ver item 32(a))

A32. A firma promove a consistência na qualidade da execução do trabalho por meio de suas políticas e procedimentos. Para isso, são frequentemente utilizados manuais impressos ou eletrônicos, ferramentas de software ou outras formas de documentação padronizada, e materiais de orientação para setores e temas específicos. Os assuntos tratados podem incluir:

- como as equipes de trabalho recebem as informações sobre o trabalho para obter entendimento dos seus objetivos;
- processos para o cumprimento de normas de trabalho aplicáveis;
- processos de supervisão do trabalho, treinamento e orientação do quadro técnico;
- métodos de revisão do trabalho realizado, os julgamentos significativos feitos e a forma do relatório que está sendo emitido;
- documentação apropriada do trabalho executado e da época e extensão da revisão;
- processos para manter as políticas e procedimentos atualizados.

A33. O trabalho em equipe e o treinamento apropriado ajudam os membros menos experientes da equipe de trabalho a entenderem claramente os objetivos do trabalho designado.

Supervisão (ver item 32(b))

A34. A supervisão do trabalho inclui o seguinte:

- acompanhar o andamento do trabalho;
- considerar a competência e habilidade individual dos membros da equipe de trabalho, se eles têm tempo suficiente para realizar seu trabalho, se entendem as instruções recebidas e se o trabalho está sendo executado de acordo com a abordagem planejada;
- tratar dos assuntos significativos que surgem durante o trabalho, considerar sua importância e modificar a abordagem planejada de maneira apropriada; e
- identificar assuntos para consulta a membros mais experientes da equipe de trabalho, ou para sua consideração durante o trabalho.

Revisão (ver item 32(c))

A35. Uma revisão consiste em considerar se:

- o trabalho foi realizado de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis;
- foram levantados assuntos significativos para consideração adicional;
- foram feitas as consultas apropriadas, e documentadas e implementadas as conclusões resultantes;
- há necessidade de revisar a natureza, época e extensão do trabalho realizado;
- o trabalho realizado suporta as conclusões obtidas e está adequadamente documentado;
- as evidências obtidas são suficientes e apropriadas para suportar o relatório; e
- os objetivos dos procedimentos do trabalho foram alcançados.

Consulta (ver item 34)

A36. Consultas incluem discussão no nível profissional apropriado com pessoas de dentro e de fora da firma que têm experiência especializada.

A37. Para as consultas são utilizados recursos apropriados de pesquisa, assim como a experiência e especialização técnica coletivas da firma. As consultas ajudam a promover a qualidade e melhoram a aplicação do julgamento profissional. O apropriado reconhecimento da consulta nas políticas e procedimentos da firma ajuda a promover uma cultura onde a consulta é reconhecida como uma vantagem e que estimula o pessoal a fazer consultas sobre assuntos difíceis ou controversos.

A38. Pode-se conseguir uma consulta eficaz sobre assuntos técnicos, éticos ou outros assuntos significativos dentro da firma ou, quando aplicável, fora da firma, quando as pessoas consultadas:

- são informadas de todos os fatos relevantes que permitirão que elas forneçam assessoria fundamentada em informações; e
- possuem conhecimento apropriado, senioridade e experiência, e quando as conclusões resultantes das consultas são adequadamente documentadas e implementadas.

A39. A documentação suficientemente completa e detalhada das consultas a outros profissionais sobre assuntos difíceis ou controversos contribui para que sejam entendidos:

- os assuntos que levaram à consulta; e
- os resultados da consulta, incluindo quaisquer decisões tomadas, a base para essas decisões e como elas foram implementadas.

Considerações específicas para firma menor

A40. Uma firma que precisa fazer consultas externamente, por exemplo, uma firma sem recursos internos apropriados, pode beneficiar-se dos serviços de assessoria fornecidos por:

- outras firmas; ou
- órgãos profissionais e reguladores.

Antes de contratar esses serviços, a análise da competência e da habilidade do fornecedor de serviços externos ajuda a firma a determinar se ele é adequadamente qualificado para esse fim.

Revisão do controle de qualidade do trabalho

Critérios para revisão do controle de qualidade do trabalho (ver item 35(b))

A41. Os critérios para determinar quais trabalhos, além de auditorias de demonstrações contábeis de companhias abertas, devem ser submetidos à revisão de controle de qualidade do trabalho podem incluir, por exemplo:

- a natureza do trabalho, incluindo até que ponto ele envolve um assunto de interesse público;
- a identificação de circunstâncias ou riscos incomuns em um trabalho ou classe de trabalhos;

- se as leis ou regulamentos requerem a revisão do controle de qualidade do trabalho.

Natureza, época e extensão da revisão do controle de qualidade do trabalho (ver itens 36 e 37)

A42. O relatório do trabalho não deve ser datado enquanto não for concluída a revisão do controle de qualidade do trabalho. Entretanto, a documentação da revisão do controle de qualidade do trabalho pode ser completada após a data do relatório.

A43. A condução da revisão do controle de qualidade do trabalho em momentos oportunos durante as devidas etapas do trabalho permite que assuntos significativos sejam prontamente resolvidos, de maneira satisfatória para o revisor do controle de qualidade do trabalho na data, ou antes, da data do relatório ou relatório.

A44. A extensão da revisão do controle de qualidade do trabalho depende, entre outras coisas, da complexidade do trabalho, se a entidade é companhia aberta, e do risco do relatório não ser apropriado nas circunstâncias. A realização de revisão do controle de qualidade do trabalho não reduz as responsabilidades do sócio encarregado do trabalho.

Revisão do controle de qualidade do trabalho de companhia aberta (ver item 38)

A45. Outros assuntos relevantes para a avaliação dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho que podem ser considerados na revisão de controle de qualidade do trabalho de auditoria de demonstrações contábeis de companhia aberta incluem:

- riscos significativos identificados durante o trabalho e as respostas a esses riscos;
- julgamentos feitos, especialmente com relação à materialidade e riscos significativos;
- a importância e disposição de distorções corrigidas e não corrigidas identificadas durante o trabalho;
- os assuntos a serem comunicados à administração e aos responsáveis pela governança e, quando aplicável, a outras partes como órgãos reguladores.

Esses outros assuntos, dependendo das circunstâncias, também podem ser aplicáveis a revisões de controle de qualidade do trabalho em auditoria de demonstrações contábeis de outras entidades, assim como nas revisões de demonstrações contábeis e outros serviços de assecuração e serviços correlatos.

Considerações específicas para organização de auditoria do setor público

A46. Embora não sejam denominadas companhias abertas, conforme descrito no item A16, certas entidades do setor público podem ter importância suficiente para justificar a revisão do controle de qualidade do trabalho.

Critérios para a elegibilidade do revisor do controle de qualidade do trabalho

Especialização, experiência e autoridade suficientes e apropriadas (ver item 39(a))

A47. O que constitui especialização, experiência e autoridade suficientes e apropriadas depende das circunstâncias do trabalho. Por exemplo, o revisor do controle de qualidade do trabalho em uma auditoria das demonstrações contábeis de companhia aberta é provavelmente uma pessoa com experiência e autoridade suficientes e apropriadas para atuar como sócio encarregado em auditoria das demonstrações contábeis de companhias abertas.

Consulta com o revisor do controle de qualidade do trabalho (ver item 39(b))

A48. O sócio encarregado do trabalho pode consultar o revisor do controle de qualidade, durante o trabalho, para, por exemplo, garantir que o julgamento feito por ele será aceitável para o revisor do controle de qualidade. Essa consulta evita a identificação de diferenças de opinião em etapa posterior e não compromete necessariamente a elegibilidade do revisor do controle de qualidade para desempenhar o papel. Quando a natureza e a extensão das consultas se tornam significativas, a objetividade do revisor pode ficar comprometida, a menos que a equipe de trabalho e o revisor tomem o cuidado de manter a objetividade do revisor. Quando isso não for possível, outra pessoa dentro da firma ou pessoa externa, adequadamente qualificada, pode ser nomeada para desempenhar o papel de revisor do controle de qualidade do trabalho ou da pessoa a ser consultada sobre o trabalho.

Objetividade do revisor do controle de qualidade do trabalho (ver item 40)

A49. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para manter a objetividade do revisor do controle de qualidade do trabalho. Consequentemente, essas políticas e procedimentos determinam que o revisor de controle de qualidade do trabalho:

- quando praticável, não seja selecionado pelo sócio encarregado do trabalho;
- não participe de outra forma no trabalho durante o período de revisão;
- não tome decisões pela equipe de trabalho; e
- não esteja sujeito a outras considerações que ameaçariam a objetividade do revisor.

Considerações específicas para firma menor

A50. Pode não ser praticável, no caso de firmas com poucos sócios, que o sócio encarregado do trabalho não esteja envolvido na seleção do revisor de controle de qualidade do trabalho. Pessoas externas adequadamente qualificadas podem ser contratadas quando um único profissional ou firmas de pequeno porte identificam trabalhos que requerem revisão do controle de qualidade do trabalho. Alternativamente, alguns profissionais individuais ou algumas firmas de pequeno porte podem desejar usar outras firmas para facilitar a revisão do controle de qualidade dos trabalhos. Quando a firma contrata pessoas externas adequadamente qualificadas, as exigências nos itens 39 a 41 e as orientações nos itens A47 e A48 são aplicáveis.

Considerações específicas para organização de auditoria do setor público

A51. No setor público, um auditor independente nomeado estatutariamente (por exemplo, um auditor geral, ou outra pessoa adequadamente qualificada nomeada em nome do auditor geral) pode desempenhar o papel equivalente ao do sócio encarregado do trabalho com responsabilidade geral pela auditoria do setor público. Nessas circunstâncias, quando aplicável, a seleção do revisor do controle de qualidade do trabalho inclui considerar a necessidade de independência da entidade auditada e a capacidade do revisor do controle de qualidade do trabalho de fornecer uma avaliação objetiva.

Diferenças de opinião (ver item 43)

A52. Procedimentos eficazes encorajam a identificação de diferenças de opinião em uma etapa inicial, fornecem orientações claras sobre as providências a serem adotadas posteriormente, e

requerem documentação relativa à resolução das diferenças e à implementação das conclusões obtidas.

A53. Os procedimentos para resolver essas diferenças podem incluir consulta a outro profissional, outra firma ou órgão profissional ou regulador.

Documentação do trabalho

Conclusão da montagem dos arquivos finais do trabalho (ver item 45)

A54. O item 45 requer que a firma estabeleça limites de tempo que refletem a necessidade de completar a montagem de arquivos finais do trabalho no momento oportuno. No caso de auditoria, por exemplo, esse limite de tempo seria normalmente de no máximo 60 dias após a data do relatório do auditor independente.

A55. Quando são emitidos dois ou mais relatórios diferentes referentes ao mesmo objeto ou informação da entidade, as políticas e procedimentos da firma em relação a limites de tempo para a montagem dos arquivos finais do trabalho tratam cada relatório como se fosse um trabalho separado. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando a firma emite um relatório de auditoria independente sobre as informações contábeis de um componente para fins de consolidação do grupo e em data posterior, um relatório de auditoria independente sobre as mesmas informações contábeis para fins estatutários.

Confidencialidade, custódia, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação do trabalho (ver item 46)

A56. Os requisitos éticos relevantes estabelecem a obrigação do pessoal da firma observar durante todo o tempo a confidencialidade das informações contidas na documentação do trabalho, a menos que tenha sido fornecida uma autorização específica pelo cliente para a sua divulgação, ou haja um dever legal para isso. Leis ou regulamentos específicos podem impor obrigações adicionais para que o pessoal da firma mantenha a confidencialidade do cliente, especificamente nos casos em que estão envolvidos dados de natureza pessoal.

A57. Qualquer que seja o formato da documentação, impressa, eletrônica ou outro meio, a integridade, acessibilidade e a recuperabilidade dos dados de suporte pode ficar comprometida se a documentação puder ser alterada, adicionada ou excluída sem o conhecimento da firma, ou se ela puder ser perdida ou danificada de forma permanente. Conseqüentemente, os controles que a firma estabelece e implementa para evitar alteração não autorizada ou perda da documentação do trabalho podem incluir aqueles que:

- permitem determinar quando e por quem a documentação do trabalho foi criada, alterada ou revisada;
- protegem a integridade das informações em todas as etapas do trabalho, especialmente quando as informações são compartilhadas pela equipe de trabalho ou transmitidas para outras partes via internet;
- previnem alterações não autorizadas na documentação do trabalho; e
- permitem o acesso da equipe de trabalho e de outras partes autorizadas à documentação do trabalho conforme necessário para o desempenho de suas responsabilidades.

A58. Os controles que a firma estabelece e implementa para manter a confidencialidade, custódia, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação dos trabalhos podem incluir o seguinte:

- o uso de senha pelos membros da equipe de trabalho para restringir o acesso à documentação eletrônica dos trabalhos aos usuários autorizados;
- rotinas apropriadas de cópias de segurança (*back-up*) da documentação eletrônica dos trabalhos nas devidas etapas durante o trabalho;
- procedimentos para distribuir adequadamente a documentação do trabalho aos membros da equipe no início do trabalho, processá-la durante o trabalho e conferi-la no final do trabalho;
- procedimentos para restringir o acesso à documentação do trabalho impressa e permitir sua devida distribuição e armazenamento confidencial.

A59. Por razões práticas, a documentação original em papel pode ser escaneada para ser incluída nos arquivos do trabalho. Nesses casos, os procedimentos da firma estabelecidos para manter a integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação podem requerer que as equipes de trabalho:

- gerem cópias escaneadas que refletem o conteúdo total da documentação original em papel, incluindo assinaturas manuais, referências cruzadas e anotações;
- integrem as cópias escaneadas aos arquivos do trabalho, inclusive indexando e transmitindo as cópias escaneadas, conforme necessário; e permitam que as cópias escaneadas sejam recuperadas e impressas, conforme necessário.

Podem existir razões legais, regulatórias ou outras razões para a firma reter documentação original que já foi escaneada.

Retenção da documentação do trabalho (ver item 47)

A60. As necessidades da firma relativas à retenção de documentação de trabalhos, ao período dessa retenção, variam de acordo com a natureza do trabalho e as circunstâncias da firma, por exemplo, se ela é necessária para fornecer o registro de assuntos que continuam importantes para futuros trabalhos. O período de retenção pode depender, também, de outros fatores, como por exemplo, se as leis ou regulamentos locais determinam períodos de retenção específicos para certos tipos de trabalho, ou se existem períodos de retenção especiais na ausência de exigências legais ou reguladoras específicas.

A61. No caso específico de trabalho de auditoria, o período de retenção seria normalmente de pelo menos cinco anos, a partir da data do relatório do auditor independente ou, se superior, da data do relatório do auditor independente do grupo.

A62. Os procedimentos adotados pela firma para retenção da documentação do trabalho incluem aqueles que permitem que as exigências do item 47 sejam cumpridas durante o período de retenção, por exemplo:

- permitir a recuperação da documentação do trabalho e o acesso a ela durante o período de retenção, especialmente no caso de documentação eletrônica, uma vez que a respectiva tecnologia pode ser melhorada ou alterada ao longo do tempo;
- fornecer, quando necessário, o registro das alterações feitas na documentação do trabalho, depois de concluídos os arquivos do trabalho; e

- permitir que as partes externas autorizadas acessem e revisem a documentação de trabalhos específicos para controle de qualidade ou para outros fins.

Propriedade da documentação do trabalho

A63. A documentação do trabalho é de propriedade da firma. A firma pode, a seu critério, disponibilizar partes ou trechos da documentação do trabalho aos clientes, desde que essa divulgação não prejudique a validade do trabalho realizado ou, no caso de trabalhos de asseguração, a independência da firma ou do seu pessoal.

Monitoramento

Monitoramento das políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma (ver item 48)

A64. O objetivo de monitorar o cumprimento das políticas e procedimentos de controle de qualidade é fornecer uma avaliação sobre:

- a aderência às normas técnicas e às exigências regulatórias e legais aplicáveis;
- se o sistema de controle de qualidade foi adequadamente projetado e efetivamente implementado; e
- se as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma foram adequadamente aplicados, de modo que os relatórios emitidos pela firma e pelos sócios encarregados do trabalho sejam apropriados nas circunstâncias.

A65. A contínua consideração e avaliação do sistema de controle de qualidade inclui assuntos como as abaixo mencionados:

- a análise de:
 - novos desenvolvimentos em normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis, e como são refletidos nas políticas e procedimentos da firma, quando apropriado;
 - confirmação por escrito do cumprimento das políticas e procedimentos relativos à independência;
 - desenvolvimento profissional contínuo, incluindo treinamento; e
 - decisões relacionadas com a aceitação e continuidade de relacionamento com clientes e de trabalhos específicos;
- a determinação de medidas corretivas a serem tomadas e de melhorias a serem feitas no sistema, incluindo o fornecimento de comentários (*feedback*) sobre as políticas e procedimentos da firma, relativas à educação e ao treinamento;
- a comunicação ao pessoal apropriado da firma das fragilidades identificadas no sistema, em seu nível de entendimento ou de seu cumprimento;
- o acompanhamento pelo pessoal apropriado da firma, de maneira que as modificações necessárias nas políticas e procedimentos de controle de qualidade sejam prontamente efetuadas.

A66. As políticas e procedimentos de ciclos de inspeção podem, por exemplo, especificar um ciclo de três anos de extensão. A forma de organização do ciclo de inspeção, incluindo a época de seleção de trabalhos individuais, depende de muitos fatores, como:

- porte da firma;
- número e a localização geográfica dos escritórios;
- resultados de procedimentos de monitoramento anteriores;
- grau de autoridade do pessoal e dos escritórios (por exemplo, se os escritórios individuais estão autorizados a conduzir suas próprias inspeções ou se somente o escritório central pode conduzi-las);
- natureza e complexidade da prática e da organização da firma;
- riscos associados aos clientes da firma e aos trabalhos específicos.

A67. O processo de inspeção inclui a seleção de trabalhos individuais, alguns dos quais podem ser selecionados sem a notificação prévia da equipe de trabalho. Ao determinar o alcance das inspeções, a firma pode levar em consideração o alcance ou as conclusões do programa de inspeção externa independente. Entretanto, o programa de inspeção externa independente não funciona como substituto do programa de monitoramento interno próprio da firma.

Considerações específicas para firma menor

A68. No caso de firmas de pequeno porte, os procedimentos de monitoramento podem precisar ser realizados por pessoas responsáveis pelo desenho e pela implementação das políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma, ou que possam estar envolvidas na realização da revisão do controle de qualidade dos trabalhos. Uma firma com um número limitado de pessoas pode optar por usar uma pessoa externa adequadamente qualificada ou outra firma para realizar inspeção dos trabalhos ou outros procedimentos de monitoramento. Alternativamente, a firma pode estabelecer acordos para compartilhar recursos com outras organizações apropriadas para facilitar as atividades de monitoramento.

Comunicação de deficiências (ver item 50)

A69. A comunicação de deficiências identificadas a pessoas relevantes além dos sócios encarregados do trabalho não precisa incluir a identificação dos trabalhos específicos envolvidos, embora possam existir casos onde essa identificação é necessária para o devido cumprimento das responsabilidades das pessoas além dos sócios encarregados do trabalho.

Reclamações e alegações

Fonte de reclamações e alegações (ver item 55)

A70. A origem de reclamações e alegações (que não incluem aquelas claramente frívolas) pode ser interna ou externa. Elas podem ser feitas pelo pessoal da firma, por clientes ou terceiros e podem ser recebidas por membros da equipe de trabalho ou por outra pessoa da firma.

Políticas e procedimentos de investigação (ver item 56)

A71. As políticas e procedimentos estabelecidos para a investigação de reclamações e alegações podem incluir, por exemplo, que o sócio que supervisiona a investigação:

- possua experiência suficiente e apropriada;
- tenha autoridade na firma; e
- não esteja de outra forma envolvido no trabalho.

O sócio que supervisiona a investigação pode envolver consultores legais conforme necessário.

Considerações específicas para firma menor

A72. Pode não ser praticável, no caso de firmas com poucos sócios, que o sócio que supervisiona a investigação não esteja envolvido no trabalho. Essas firmas de pequeno porte e auditores pessoa física podem usar os serviços de pessoa externa qualificada ou outra firma para realizar a investigação sobre reclamações e alegações.

Documentação do sistema de controle de qualidade (ver item 57)

A73. A forma e o conteúdo da documentação que evidencia a operação de cada um dos elementos do sistema de controle de qualidade são uma questão de julgamento e dependem de diversos fatores, incluindo o seguinte:

- porte da firma e o número de escritórios;
- natureza e complexidade da prática e da organização da firma.

Firmas de grande porte, por exemplo, podem usar bases de dados eletrônicas para documentar assuntos como confirmação de independência, avaliação de desempenho e os resultados de inspeção de monitoramento.

A74. A documentação apropriada relacionada com o monitoramento inclui, por exemplo:

- procedimentos de monitoramento, incluindo o procedimento de seleção dos trabalhos concluídos a serem inspecionados;
- registro da avaliação:
 - de aderência às normas técnicas e às exigências regulatórias e legais aplicáveis;
 - se o sistema de controle de qualidade foi adequadamente projetado e efetivamente implementado; e
 - se as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma foram adequadamente aplicados, de modo que os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios encarregados do trabalho sejam apropriados nas circunstâncias;
- identificação das deficiências observadas, avaliação do seu efeito, e a base para determinar se e qual medida adicional é necessária.

Considerações específicas para firma menor

A75. Firmas menores podem usar métodos mais informais para a documentação de seus sistemas de controle de qualidade, como anotações manuais, listas de verificação e formulários.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.323/11

Aprova a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

CONSIDERANDO que a Revisão Externa de Qualidade, a chamada “Revisão pelos Pares”, é considerada como elemento essencial de garantia da qualidade dos serviços de auditoria independente no âmbito nacional e internacional;

CONSIDERANDO que foi instalado um Comitê Administrador específico, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a Instrução nº 308, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de 14 de maio de 1999, em seu art. 33, prevê a obrigatoriedade da revisão do controle de qualidade, para os contadores e as firmas de auditoria que exerçam auditoria independente,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

Art. 2º Revogar a Resolução CFC nº. 1.158/09, publicada no D.O.U., Seção 1, de 17/2/2009, e o art. 2º. da Resolução CFC nº. 1.202/09, publicada no D.O.U., Seção 1, de 3/12/2009.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação

Brasília, 21 de janeiro de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 946

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC PA 11 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1 – 2
ALCANCE	3
ADMINISTRAÇÃO DA REVISÃO PELOS PARES	4 – 13
RELATÓRIO DE REVISÃO	14 – 19
CARACTERÍSTICAS DO PROGRAMA	20 – 31
Confidencialidade	20 – 22
Independência	23 – 25
Conflito de interesses	26
Competência	27 – 28
Organização do trabalho de revisão	29 – 31
PROCEDIMENTOS PARA A REVISÃO PELOS PARES	32 – 39
RELATÓRIO DA REVISÃO PELOS PARES	40 – 49
Conteúdo e prazo	40 – 42
Tipos de relatório	43 – 49
REVISÃO E SEUS PRAZOS	50 – 57
RECURSO	58
PENALIDADES	59

Objetivo

1. A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, adiante denominada de “Revisão pelos Pares”, constitui-se em processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes.
2. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria, daqui em diante denominados “Auditor”, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na falta destas, nos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos reguladores.

Alcance

3. Esta Norma aplica-se, exclusivamente, ao Auditor com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Administração da Revisão pelos Pares

4. Para fins desta Norma, os seguintes termos são usados com os significados abaixo especificados:

Revisão pelos Pares é o exame realizado por auditor independente nos trabalhos de auditoria executados por outro auditor independente, visando verificar se:

- (a) os procedimentos e as técnicas de auditoria utilizados para execução dos trabalhos nas empresas clientes estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, com outras normas emitidas por órgão regulador;
- (b) o sistema de controle de qualidade desenvolvido e adotado pelo Auditor está adequado e conforme o previsto na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.

Programa de Revisão é o programa de trabalho do Comitê Administrador da Revisão Externa de Qualidade (CRE), que compreende a definição da abrangência, a seleção dos auditores a serem revisados, as etapas e os prazos a serem cumpridos pelos auditores revisores na realização do trabalho de revisão.

Ano-base da revisão refere-se ao ano a ser revisado pelo auditor-revisor, que pode ser o ano anterior ao da indicação do auditor a ser revisado, bem como outros anos não revisados na última revisão realizada.

Relatório de revisão é o relatório elaborado pelo auditor-revisor, a ser apresentado ao CRE, dispondo sobre a conformidade, ou não, do sistema de controle de qualidade existente nos trabalhos desenvolvidos pelo auditor-revisado.

Plano de ação é o documento elaborado pelo auditor-revisado, a ser apresentado ao CRE, dispondo sobre as ações que ele irá realizar com o objetivo de sanar as fragilidades que foram apresentadas no relatório de revisão.

Revisão recíproca é a situação em que o auditor-revisor teve sua última revisão realizada pelo atual auditor-revisado, não importando o intervalo de tempo entre as revisões.

5. As partes envolvidas na Revisão pelos Pares são as seguintes:
 - (a) CRE, que é o responsável pela administração do Programa de Revisão;
 - (b) Auditor-revisor, que é o responsável pela realização da revisão individual;
 - (c) Auditor-revisado, que é a firma, ou o auditor independente, que será objeto da revisão.
6. O Auditor deve submeter-se à Revisão pelos Pares, no mínimo, uma vez a cada ciclo de quatro anos, considerando que:
 - (a) a cada ano, no mês de janeiro, devem ser selecionados para inclusão no programa de revisão, por critério definido pelo CRE, os auditores que deverão submeter-se à Revisão pelos Pares, sendo, obrigatoriamente, incluídos aqueles que obtiveram seu cadastro na CVM no ano anterior, que será definido como o ano-base da revisão;

- (b) em decorrência dos problemas específicos relatados pelo auditor-revisor na última revisão, o CRE pode decidir por determinar períodos menores para a revisão seguinte nos trabalhos do auditor-revisado.
7. A revisão deve ser organizada para permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre o sistema de controle de qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelo auditor-revisado no período coberto pela revisão, independentemente de o mesmo ter realizado trabalho com emissão de relatório de auditoria no período sob revisão.
 8. O sistema de controle de qualidade de que trata o item 7 está relacionado à estrutura organizacional e à metodologia de auditoria estabelecida pelo auditor-revisado para a realização dos trabalhos de auditoria, as quais devem atender ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais.
 9. O auditor-revisor deve elaborar carta de recomendação circunstanciada quando houver evidência de que o auditor-revisado não cumpriu com as políticas e com os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos no item 7.
 10. O auditor-revisado deve submeter-se a nova revisão no ano subsequente, quando:
 - (a) o auditor-revisor emitir relatório com opinião adversa ou abstenção de opinião;
 - (b) o relatório de revisão e/ou o plano de ação não tiverem sido aprovados pelo CRE no ano que foram submetidos à revisão, por não atendimento aos prazos estabelecidos ou por outras razões comunicadas pelo CRE.
 11. O CRE é composto por 4 (quatro) representantes do CFC e por 4 (quatro) representantes do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, indicados pelas respectivas entidades, segundo suas disposições estatutárias. As atividades operacionais são de responsabilidade de ambas as entidades. Os representantes devem ser contadores no exercício da auditoria independente devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na CVM. Os representantes serão nomeados para um período de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução.
 12. Cabe ao CRE:
 - (a) selecionar e identificar os auditores a serem revisados a cada ano, considerando o estabelecido no item 6;
 - (b) emitir e atualizar guias de orientação, instruções, questionários detalhados, anexos, expedientes, correspondências e ofícios, que servirão de roteiro mínimo obrigatório para orientação na tarefa de revisão pelos pares, sendo as mesmas partes integrantes desta Norma;
 - (c) dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas nesta Norma;
 - (d) revisar os relatórios de revisão elaborados pelo auditor-revisor e os planos de ação corretivos encaminhados pelo auditor-revisado;
 - (e) aprovar, ou não, os relatórios de revisão e os planos de ação apresentados pelos auditores-revisores e pelos auditores-revisados, respectivamente;
 - (f) emitir relatório sumário anual;

- (g) comunicar, ao CFC e à CVM, as situações que sugerem necessidade de diligências em relação aos trabalhos dos auditores-revisados e dos auditores-revisores;
 - (h) emitir todos os expedientes e as comunicações dirigidos aos auditores, ao CFC, ao IBRACON e à CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
 - (i) estabelecer controles para administrar a Revisão pelos Pares, de forma a garantir que as revisões sejam realizadas nos prazos estabelecidos nesta Norma, comunicando, ao CFC e à CVM, os nomes dos auditores que não cumprirem os prazos para a tomada das providências cabíveis;
 - (j) revisar e divulgar as orientações e instruções, anexos, incluindo o questionário-base, destinado ao auditor-revisor e ao auditor-revisado, para a sua aplicação anual. A atualização deve contemplar eventuais mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, em outras normas emitidas pelos órgãos reguladores.
13. As decisões do CRE devem constar em ata, que será encaminhada ao Vice-presidente Técnico do CFC, que a submeterá à Câmara Técnica para aprovação e, posteriormente, ao Plenário do CFC, visando à sua homologação.

Relatório de revisão

14. Ao final da revisão, o auditor-revisor deve emitir relatório com suas conclusões e carta de recomendações, quando for o caso, os quais devem ser encaminhados, juntamente com o plano de ação do auditor-revisado e cópia do questionário-base, ao CRE, que pode requerer esclarecimentos tanto do auditor-revisor quanto do auditor-revisado. Esses documentos devem ser encaminhados, obrigatoriamente, utilizando-se sistema WEB a ser disponibilizado pelo CRE, com a certificação digital do auditor-revisor. A critério do CRE, o sistema convencional poderá ser utilizado pelo auditor-revisor e pelo auditor-revisado.
15. Ao final da revisão, o auditor-revisor deve encaminhar ao auditor-revisado, carta de recomendações, quando emitida, para que o auditor-revisado elabore seu plano de ação com os comentários e as ações que serão adotadas para sanar cada um dos aspectos apontados. O auditor-revisado deve entregar o plano de ação elaborado ao auditor-revisor, que fará o encaminhamento ao CRE. O CRE poderá requerer reunião com o auditor-revisado para assegurar o adequado entendimento das ações planejadas contidas no plano de ação encaminhado.
16. Como resultado das análises dos documentos encaminhados pelo auditor-revisor e do plano de ação elaborado pelo auditor-revisado, bem como das reuniões ou dos esclarecimentos, quando for o caso, o CRE deve aprovar, ou não, o relatório de revisão. No caso de relatórios de revisão com opinião adversa ou com abstenção de opinião, o CRE efetuará comunicação específica ao CFC e à CVM.
17. Ao término de cada ano, o CRE deve elaborar, a partir dos relatórios analisados ao longo do ano, o relatório sumário anual, o qual deve ser destinado à presidência de cada entidade profissional e de cada órgão regulador que requeira a Revisão pelos Pares. O relatório será confidencial e constituirá um resumo dos resultados das revisões realizadas no ano e das ações planejadas, implementadas e executadas, sendo permitida a identificação do nome do

auditor-revisado e do auditor-revisor ou da entidade cujo trabalho foi incluído no referido resumo dos resultados.

18. Os aspectos relevantes levantados pelas presidências das entidades profissionais e/ou órgãos reguladores sobre o relatório confidencial, encaminhados ao CRE, devem ser comunicados ao auditor-revisado e auditor-revisor.
19. Informações baseadas no relatório referido no item 17 serão disponibilizadas ao mercado pelos meios estabelecidos pelo CFC, por proposta do CRE.

Características do programa

Confidencialidade

20. Adotam-se, para a Revisão pelos Pares, as mesmas normas sobre confidencialidade, aplicáveis a qualquer trabalho de auditoria independente, conforme definido pelo CFC. Neste contexto, os membros do CRE, do CFC e das demais equipes revisoras ficam impedidos de divulgar qualquer informação obtida durante a participação na Revisão pelos Pares, em qualquer fase do trabalho ou posteriormente ao seu término, observado o disposto nos itens 17 a 19.
21. O auditor-revisado deve obter aprovação de cada um dos seus clientes selecionados para revisão a fim de que os trabalhos possam ser, efetivamente, realizados.
22. O auditor-revisor deve enviar confirmação de confidencialidade ao cliente selecionado de que trata o item 21.

Independência

23. O auditor-revisor e os demais membros da equipe revisora devem ter independência em relação ao auditor-revisado, de acordo com as definições previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, em outras normas emitidas por órgão regulador.
24. O auditor-revisor e os demais membros da equipe revisora podem possuir investimentos ou grau de parentesco com executivos em posições-chave nas empresas clientes do auditor-revisado, porém, os mesmos não podem revisar os trabalhos do auditor-revisado com o qual possuam tais relacionamentos.
25. São vedadas as revisões recíprocas entre auditores independentes (pessoas físicas e jurídicas). Eventuais exceções devem ser submetidas à aprovação do CRE.

Conflito de interesses

26. Não deve haver qualquer relação que caracterize suspeição, impedimento ou mesmo conflito de interesses entre o auditor-revisor, os membros da equipe revisora ou os profissionais envolvidos na administração da Revisão pelos Pares e o auditor-revisado ou os seus clientes selecionados para a revisão.

Competência

27. Para atuar como auditor-revisor, o auditor deve observar se:
- (a) a equipe revisora possui estrutura técnica e de recursos humanos compatível com a revisão a ser realizada. A compatibilidade refere-se, principalmente, à experiência dos revisores em trabalhos de auditoria de similar complexidade;
 - (b) o auditor independente pessoa física e os profissionais responsáveis técnicos da firma de auditoria independente, encarregados da revisão, estão devidamente registrados na CVM e no CNAI;
 - (c) caso o auditor-revisado tenha em sua lista de clientes, entidades regulamentadas pelo BCB ou pela SUSEP, os membros da equipe revisora devem estar registrados no CNAI, com habilitação para auditar as respectivas entidades, cabendo ao auditor-revisado a responsabilidade pela verificação dessa habilitação.
28. O Auditor não pode atuar como auditor-revisor nas seguintes hipóteses:
- (a) quando o seu cadastro estiver suspenso ou cancelado pela CVM, ou quando estiver desautorizado de atuar como auditor por organismos oficiais controladores e reguladores de mercado;
 - (b) quando o último relatório de revisão, realizado sobre os seus trabalhos, tiver sido emitido com “opinião adversa”, com “abstenção de opinião” ou não tiver sido aprovado pelo CRE;
 - (c) quando existir parágrafo de ênfase no relatório de revisão emitido sobre os seus trabalhos que faça menção à limitação de escopo na execução dos trabalhos de revisão realizados pelos auditores-revisores;
 - (d) quando não tiver cumprido os prazos determinados pelo CRE na revisão anterior;
 - (e) quando não tenha sido submetido à Revisão pelos Pares no ciclo imediatamente anterior;
 - (f) quando, por decisão fundamentada do CRE, a ressalva contida no último relatório de revisão sobre os seus trabalhos for considerada de natureza grave. Nessa situação o auditor-revisado deve ser informado previamente dessa condição;
 - (g) quando, por decisão fundamentada do CRE, o auditor-revisor não for aceito, ele deve ser informado previamente desta condição.

Organização do trabalho de revisão

29. A seleção do auditor-revisor cabe ao auditor a ser revisado.
30. A equipe revisora deve ser formada por uma ou mais pessoas, dependendo do porte e da especialização do Auditor a ser revisado.
31. O auditor-revisor tem as seguintes responsabilidades:
- (a) organizar, planejar e conduzir os trabalhos de revisão;
 - (b) supervisionar o trabalho desenvolvido pelos membros da equipe;
 - (c) comunicar e discutir os resultados da revisão com a administração do auditor-revisado;
 - (d) elaborar o relatório de revisão e a carta de recomendações, quando for o caso;

- (e) apresentar o relatório, a carta de recomendações e a cópia do questionário ao CRE;
- (f) dar esclarecimentos ou participar de reunião com o CRE, quando requerido; e
- (g) guardar por 7 (sete) anos toda a documentação referente aos trabalhos de revisão, tais como: carta de contratação; correspondências encaminhadas ao auditor-revisado; respostas do auditor-revisado; documentação preliminar aos trabalhos de revisão; documentação pertinente ao planejamento de auditoria aplicado aos trabalhos de revisão; papéis de trabalho do auditor-revisor que evidenciam os exames efetuados durante a revisão; justificativas e comentários emitidos pelo auditor-revisado sobre os pontos levantados durante os trabalhos de revisão; e toda e qualquer documentação que reporte ao trabalho de revisão realizado.

Procedimentos para a Revisão pelos Pares

- 32. A revisão deve abranger, exclusivamente, aspectos de atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, a outras normas emitidas por órgão regulador, sem a inclusão de quaisquer questões relativas a negócios entre o auditor-revisado e os seus clientes.
- 33. O processo da Revisão pelos Pares deve ser desenvolvido conforme procedimentos a serem detalhados pelo CRE, e deve considerar a:
 - (a) obtenção, análise e avaliação das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade estabelecidas pelo auditor-revisado independentemente da realização de trabalhos, com emissão de relatório de auditoria no período sob revisão;
 - (b) análise da adequação da informação recebida nas entrevistas com pessoas de níveis hierárquicos e experiência adequada do auditor-revisado;
 - (c) confirmação da estrutura de controle interno mediante confronto com os papéis de trabalho, para uma amostra de trabalhos;
 - (d) discussão com o auditor-revisado sobre os aspectos identificados, as eventuais falhas verificadas na revisão e as respectivas recomendações;
 - (e) elaboração do relatório de revisão e a carta de recomendações, quando for o caso;
 - (f) preparação da documentação que evidencie as discussões realizadas com o auditor-revisado.
- 34. A equipe revisora deve adotar procedimentos de auditoria, tais como: verificação de documentação; indagação às pessoas envolvidas na administração, com o objetivo de confirmar se as normas de controle de qualidade definidas foram, efetivamente, aplicadas.
- 35. Naqueles aspectos em que, necessariamente, se requeira a revisão de papéis de trabalho, a equipe deve selecionar uma amostra limitada de clientes, concentrando suas atividades nos aspectos que necessitem avaliação, devendo, na amostra, serem incluídos trabalhos realizados em empresas de capital aberto, mercado financeiro, fundos de aposentadoria e pensões e securitário, quando o auditor-revisado tiver entre seus clientes tais tipos de entidades.
- 36. Quando o auditor-revisado não concordar com a seleção de determinado cliente para revisão, por motivos justificáveis, tais como a existência de litígio ou investigação, ou pela negativa do cliente em autorizar a revisão dos papéis de trabalho, a equipe revisora deve avaliar e documentar as razões para essa exclusão.

37. Caso a equipe revisora não concorde com a restrição apresentada pelo auditor-revisado, o efeito dessa situação deve ser avaliado no contexto do trabalho e no relatório a ser emitido.
38. Caso o auditor-revisado possua mais de um escritório, deve ser aplicado julgamento profissional para avaliar a necessidade de revisão de mais de um deles.
39. Podem ser requeridas visitas a alguns dos escritórios de que trata o item 38 para obtenção de evidências que permitam concluir que as políticas e os procedimentos de controle de qualidade são adequadamente divulgados e estendidos para o conjunto dos escritórios.

Relatório da Revisão pelos Pares

Conteúdo e prazo

40. O relatório do auditor-revisor deve incluir os seguintes elementos:
 - (a) escopo da revisão e eventuais limitações;
 - (b) se está sendo emitida carta de recomendações;
 - (c) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas;
 - (d) conclusão sobre as políticas e os procedimentos de controle de qualidade em relação ao atendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.
41. A emissão do relatório deve ocorrer no prazo máximo de 45 (quarenta e cinco) dias após a finalização da revisão em campo, e sua data deve ser a do encerramento dos trabalhos da revisão, não podendo esse prazo ultrapassar aos prazos estabelecidos pelo CRE para que o auditor-revisor encaminhe o relatório e demais documentos para a análise de que trata o item 14.
42. Em relação às sugestões apresentadas na carta de recomendações sobre o aprimoramento do sistema de controle interno de qualidade, deve ser observado o disposto na NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno.

Tipos de relatório

43. O relatório emitido pode ser de 4 (quatro) tipos:
 - (a) sem ressalvas, com emissão de carta de recomendações, quando o auditor-revisor concluir, positivamente, sobre os trabalhos realizados. A falta de emissão de carta de recomendações deve ser justificada pelo auditor-revisor em sua carta de encaminhamento do relatório da revisão ao CRE;
 - (b) com ressalvas, quando:
 - (i) o auditor-revisor encontrar falhas relevantes que, não requeiram, porém, a emissão de opinião adversa. Nesse caso, é obrigatória a emissão de carta de recomendações; ou

- (ii) for imposta alguma limitação no escopo da revisão que impeça o auditor-revisor de aplicar um ou mais procedimentos requeridos. Nesse caso, a emissão da carta de recomendações pode não ser requerida, dependendo das causas das limitações apresentadas no escopo da revisão;
 - (c) com opinião adversa, com emissão obrigatória de carta de recomendações, identificando as falhas que evidenciem as políticas e os procedimentos de qualidade que não estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, com as normas emitidas por órgãos reguladores;
 - (d) com abstenção de opinião, com emissão obrigatória de carta de recomendações, tendo em vista que as limitações impostas ao trabalho foram tão relevantes que o auditor-revisor não tem condições de concluir sobre a revisão.
44. Para efeito desta Norma, quando o auditor-revisado não tiver executado qualquer trabalho de auditoria, esta situação não indica uma limitação de escopo para o auditor-revisor.
45. Os modelos de relatório de que trata o item 43 estão disponíveis na página do CRE, no site do CFC.
46. As falhas identificadas nos trabalhos não implicam emissão de relatório com ressalvas ou adverso, sempre que, a julgamento do auditor-revisor, forem consideradas como isoladas e irrelevantes. A equipe revisora deve avaliar o padrão e o efeito das falhas identificadas, bem como sua implicação no sistema de controle de qualidade do auditor-revisado, diferenciando os erros na estrutura do sistema de controle de qualidade, dos erros na aplicação das políticas e dos procedimentos definidos.
47. No caso de emissão de julgamento sobre o padrão ou o efeito das falhas, o auditor-revisor deve registrar todos os apontamentos em seus papéis de trabalho de revisão, inclusive com as justificativas apresentadas pelo auditor-revisado e, quando possível, com as evidências que corroborem as justificativas apresentadas.
48. As conclusões constantes no relatório emitido dependem, sempre, do exercício de julgamento profissional do auditor-revisor. O auditor-revisor deve incluir no relatório a quantidade de parágrafos explicativos que se faça necessária, visando o adequado entendimento das políticas e procedimentos adotados, bem como das suas aplicações.
49. O auditor-revisado deve apresentar seus comentários sobre os aspectos reportados no relatório de revisão e na carta de recomendações e elaborar, obrigatoriamente, um plano de ação para responder às recomendações formuladas, com observância do prazo de até 30 (trinta) dias, contados da data do recebimento do relatório elaborado pelo auditor-revisor. No entanto, tanto o auditor-revisor quanto o auditor-revisado devem atentar-se para o cumprimento do prazo de encaminhamento, ao CRE, dos relatórios e de toda a documentação referente à revisão.

Revisão e seus prazos

50. Cabe ao CRE definir os auditores que devem ser revisados, bem como estabelecer o cronograma para entrega dos relatórios de revisão e dos demais documentos de que trata o item 14.
51. O CRE também é responsável pela emissão e atualização das guias de orientação até 31 de março de cada ano.

52. O CRE deve encaminhar até 28 de fevereiro de cada ano, expediente para os auditores selecionados para se submeterem à Revisão pelos Pares, com a comunicação dos prazos a serem observados para a indicação do auditor-revisor e para a entrega do relatório de revisão.
53. O auditor-revisado que não contratar auditor-revisor para efetuar os trabalhos de revisão externa de qualidade, ou que apresente motivos para que o relatório de revisão seja entregue após 30 (trinta) dias da data estabelecida, fica automaticamente indicado para a revisão no ano subsequente.
54. Os ofícios emitidos pelo CRE ao auditor-revisor, originados da análise dos relatórios de revisão, devem ser respondidos no prazo de 30 (trinta) dias contados do primeiro dia útil após a data de recebimento do aviso de recebimento (AR).
55. O auditor-revisor que não cumprir os prazos determinados no item 54 está automaticamente impedido de atuar como auditor-revisor no ano subsequente.
56. Para efeitos desta Norma, a submissão do auditor-revisado e/ou auditor-revisor à Revisão pelos Pares, em anos subsequentes não exime a responsabilidade pelo descumprimento dos prazos e das determinações referentes à Revisão pelos Pares de anos anteriores.
57. O relatório sumário anual será disponibilizado pelo CRE ao CFC, à CVM e ao IBRACON e, quando solicitado, aos demais organismos oficiais controladores e reguladores de mercado.

Recurso

58. Das decisões do CRE, cabe interposição de recurso ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina do CFC no prazo de 15 (quinze) dias após a notificação.

Penalidades

59. A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c” a “g” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei n.º 12.249/10, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contador.

RESOLUÇÃO CFC n.º 1.377/11

*Aprova a nova redação da NBC PA 12 –
Educação Profissional Continuada.*

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

CONSIDERANDO que o Programa de Educação Profissional Continuada deve atender às Normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e às necessidades de conhecimento em atividades específicas relativas à auditoria independente em instituições financeiras, sociedades seguradoras e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar, em atendimento às exigências do Banco Central do Brasil (BCB) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);

CONSIDERANDO a necessidade de alteração e adequação do Programa de Educação Profissional Continuada às novas diretrizes técnicas,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a nova redação da NBC PA 12 – Educação Profissional Continuada.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, revogando-se a Resolução CFC n.º 1.146/08, publicada no D.O.U., Seção I, de 16/12/2008.

Brasília, 8 de dezembro de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 959

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC PA 12 – EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1 – 5
AUDITOR INDEPENDENTE	6 – 16
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE	17 – 21
CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE	22 – 27
CAPACITADORAS	28 – 31
PROGRAMA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA	32 – 38
ANEXOS I, II e III	

Objetivo

1. Esta Norma tem por objetivo regulamentar o Programa de Educação Profissional Continuada que os contadores que exercem a atividade de auditoria independente, referidos no item 3, devem cumprir e as ações que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) promove para facilitar, controlar e fiscalizar o seu cumprimento.
2. Educação Profissional Continuada é a atividade formal e reconhecida pelo CFC, que visa manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais, indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento às normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.
3. Aplica-se esta Norma aos contadores com registro em Conselho Regional de Contabilidade (CRC) inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI); àqueles com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM); àqueles que exercem atividades de auditoria das demonstrações contábeis nas instituições financeiras e nas demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB), nas sociedades seguradoras e de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar; aqui denominados auditores independentes e os demais contadores que compõem a firma de auditoria, estando ou não exercendo a atividade de auditoria independente, e demais contadores que integram o quadro técnico de auditores da firma, sejam eles empregados, terceirizados ou responsáveis técnicos.
4. As disposições desta Norma não se aplicam aos profissionais que compõem o quadro técnico da firma de auditoria que exercem função de especialista. Para fins desta Norma entende-se como especialista o indivíduo ou empresa que detenha habilidades, conhecimento e experiência em áreas específicas não relacionadas à contabilidade ou à auditoria das demonstrações contábeis, exceto os sócios da firma de auditoria.
5. O auditor independente pessoa física e os sócios que representam sociedade de auditoria independente na CVM, nos termos do inciso IX do Art. 6.º da Instrução CVM n.º 308/99, são os responsáveis perante o CFC pelo cumprimento da presente Norma, pelos demais

contadores não cadastrados na CVM que compõem o seu quadro técnico que também estão sujeitos ao disposto no item 16 desta Norma.

Auditor Independente

6. Os contadores referidos no item 3 devem cumprir 40 pontos de Educação Profissional Continuada por ano-calendário, conforme Tabelas de Pontuação constante no Anexo I desta Norma, a partir de 2012.
7. No cumprimento da pontuação da Educação Profissional Continuada, o contador deve observar a diversificação e a adequação das atividades de auditoria ao seu nível de experiência profissional.
8. Da pontuação anual exigida no item 6, no mínimo 50% deverá ser cumprida com atividades de aquisição de conhecimento, constantes da Tabela I, do Anexo I.
9. O cumprimento desta Norma pelos contadores referidos no item 3 é exigido a partir do ano subsequente ao de início das suas atividades ou à obtenção do seu registro no CNAI.
10. Os contadores referidos no item 3 aprovados no exame de certificação, exigido pelos órgãos reguladores (BCB e SUSEP), devem cumprir, dentro do total de pontos anuais, o mínimo exigido de Educação Profissional Continuada, de acordo com as exigências do órgão regulador, com preponderância de tópicos relativos a operações de cada área ou atividades aplicáveis aos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.
11. Os contadores referidos no item 3 são responsáveis pelo lançamento no sistema web do CFC/CRCs das informações relativas às atividades que necessitem de apreciação para atribuição de pontuação.
12. O cumprimento das exigências estabelecidas nesta Norma deve ser comprovado por meio do relatório de atividades a que se refere o Anexo III, a ser encaminhado ao CRC de jurisdição do registro principal até 31 de janeiro do ano subsequente ao ano base, acompanhado da documentação comprobatória das atividades, no que se refere ao disposto nas Tabelas II, III e IV desta Norma. A comprovação de docência deve ser feita mediante apresentação de declaração emitida pela instituição de ensino.
13. As atividades de Educação Profissional Continuada realizadas no exterior devem ser comprovadas no CRC de jurisdição do registro principal, por meio de declaração ou certificado emitido pela entidade realizadora, traduzido para o idioma português, constando a carga horária, período de realização e o conteúdo programático. O profissional em atividade em outro país por período igual ou superior a um ano civil completo deve comprovar o cumprimento do Programa de Educação Profissional Continuada mediante a apresentação das informações e documentação comprobatória das atividades realizadas, no CRC de sua jurisdição, até 31 de janeiro do ano seguinte, sob pena de baixa do seu Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
14. Para fins de validação prévia da pontuação referente aos eventos realizados no exterior, docência, orientação de trabalhos acadêmicos e produção intelectual, as atividades devem ser inseridas no sistema web do CFC/CRCs, tão logo tenham sido realizadas, preferencialmente até 31 de outubro do exercício de realização das atividades, mediante o envio da documentação comprobatória ao CRC da jurisdição do registro principal, observados os limites estabelecidos nas tabelas de pontuação, constantes do Anexo I.

15. Os documentos comprobatórios das atividades realizadas devem ser mantidos pelos contadores referidos no item 3 desta Norma pelo período de 5 anos, contados a partir do primeiro dia do ano subsequente à realização das atividades.
16. O descumprimento das disposições desta Norma pelos contadores referidos no item 3 constitui infração ao Art. 2º, inciso X, do Código de Ética Profissional do Contador, bem como pode acarretar a baixa do seu CNAI, sendo assegurado o direito ao contraditório.

Conselho Federal de Contabilidade

17. O CFC constitui a Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC-CFC) com as atribuições especificadas no item 21 desta Norma.
18. Integram a CEPC-CFC o Vice-presidente de Desenvolvimento Profissional e Institucional do CFC, o Diretor Nacional de Desenvolvimento Profissional do Ibracon, os contadores, vice-presidentes de Desenvolvimento Profissional dos cinco CRCs que reúnem o maior número de profissionais com registro ativo, os diretores de Desenvolvimento Profissional das cinco Seções Regionais do Ibracon que reúnem o maior número de profissionais associados ativos e 4 (quatro) membros contadores indicados pelo CFC, incluindo profissionais que atuam na área acadêmica e na área do exercício profissional de auditoria independente, aprovados pelo Plenário do CFC, sob a coordenação do primeiro.
19. Em caso de impedimento do Vice-presidente de Desenvolvimento Profissional em participar das reuniões da comissão, ele deve ser representado por contador, membro da CEPC-CRC ou conselheiro integrante da Câmara de Desenvolvimento Profissional do Regional.
20. O mandato dos membros da CEPC-CFC é de dois anos, permitida a recondução.
21. A CEPC-CFC tem as seguintes atribuições:
 - (a) estabelecer em sua primeira reunião anual, o cronograma de reuniões do exercício, o qual pode ser alterado em decorrência de fatos supervenientes;
 - (b) estudar, de forma permanente, novas disposições que permitam aprimorar o cumprimento dos objetivos desta Norma, propondo-as à Presidência do CFC para encaminhamento ao Plenário;
 - (c) propor à Presidência do CFC a ampla e a imediata divulgação de qualquer modificação desta Norma;
 - (d) estabelecer e divulgar as diretrizes e procedimentos necessários para cumprimento e implementação desta Norma pelos CRCs, pelos contadores referidos no item 3 e pelas capacitadoras, bem como prestar esclarecimentos quanto à aplicação desta Norma, além de deliberar sobre o atendimento à pontuação anual nos casos omissos;
 - (e) homologar ou indeferir os processos encaminhados pelos CRCs, no prazo de até 60 dias contados da data do protocolo no CFC;
 - (f) compilar as informações recebidas dos CRCs, encaminhando-as à Presidência do CFC para divulgação na CVM, no IBRACON, no BCB e na SUSEP;
 - (g) encaminhar à Presidência do CFC a lista das capacitadoras para a devida divulgação;
 - (h) encaminhar aos CRCs relação dos contadores referidos no item 3 que não cumpriram a pontuação exigida no Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC), para fins de avaliação da necessidade de abertura do competente processo administrativo.

Conselhos Regionais de Contabilidade

22. Os CRCs têm a responsabilidade de incentivar a implementação de atividades de capacitação que permitam o cumprimento desta Norma.
23. Os CRCs que não dispuserem de Câmara de Desenvolvimento Profissional devem criar CEPC-CRC com as atribuições previstas no item 25.
24. A CEPC-CRC, quando constituída, deve ser formada por, no mínimo, 3 contadores e coordenada por um deles.
25. As Câmaras de Desenvolvimento Profissional (CDP) dos CRCs ou as CEPC-CRC têm as seguintes atribuições em relação a esta Norma:
 - (a) receber os pedidos de credenciamento das instituições a serem reconhecidas como capacitadoras e emitir seu parecer, no prazo de 30 dias, submetendo-o à apreciação da CEPC-CFC depois de referendado pela CDP e homologado pelo Plenário do CRC;
 - (b) receber, analisar e emitir parecer, no prazo de 30 dias, quanto ao deferimento ou indeferimento de pedido de credenciamento de cursos, eventos ou outras atividades, bem como atribuir pontos para o PEPC, de acordo com o Anexo I, submetendo-o à apreciação da CEPC-CFC depois de referendado pela CDP e homologado pelo Plenário do CRC;
 - (c) divulgar as disposições e os procedimentos estabelecidos nesta Norma;
 - (d) prestar esclarecimentos quanto à aplicação desta Norma, consoante as diretrizes estabelecidas pela CEPC-CFC;
 - (e) receber de cada um dos contadores referidos no item 3 o relatório anual sobre as atividades realizadas e, quando for o caso, requisitar a documentação que as comprovem;
 - (f) validar no sistema de controle do PEPC até 31 de março do ano subsequente ao ano base os dados constantes dos relatórios de atividades de que trata o Anexo III desta Norma;
 - (g) validar no sistema de controle do PEPC até 31 de março do ano subsequente ao ano base informações sobre as atividades das capacitadoras;
 - (h) verificar, por meio da fiscalização do CRC, a efetiva realização dos cursos e dos eventos na forma em que foram homologados.
26. Até 30 de abril de cada ano, o CRC deve divulgar aos contadores referidos no item 3 a disponibilização na internet da certidão de cumprimento, ou não, da pontuação estabelecida na presente Norma.
27. A comunicação a que se refere o item anterior não exime o contador de prestar qualquer esclarecimento ou comprovação que se faça necessário em decorrência de ação fiscalizatória.

Capacitadoras

28. Capacitadora é a entidade que exerce atividades de Educação Profissional Continuada consoante as diretrizes desta Norma.
29. São capacitadoras:
 - (a) Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
 - (b) Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs);

- (c) IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
 - (d) Instituições de Ensino Superior credenciadas pelo MEC;
 - (e) instituições de especialização ou desenvolvimento profissional que ofereçam cursos ao público em geral;
 - (f) federações, sindicatos e associações da classe contábil;
 - (g) empresas de auditoria independente ou organizações contábeis que propiciem capacitação profissional; e
 - (h) autoridades supervisoras.
30. Para registro e controle das capacitadoras, devem ser observadas as disposições estabelecidas nas Diretrizes para o Registro das Capacitadoras e de Cursos/Eventos, constantes no Anexo II desta Norma.
31. O CFC, os CRCs, as federações, os sindicatos e as associações da classe contábil, o IBRACON, a CVM, a SUSEP, o BCB e as Instituições de Ensino Superior reconhecidas pelo MEC são capacitadoras natas.

Programa de Educação Profissional Continuada

32. Integram o PEPC os eventos e as atividades descritas nos itens seguintes que visam manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento às normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis, aprovados pelo Sistema CFC/CRCs.
33. Aquisição de conhecimentos nas modalidades presenciais, à distância e mistas por meio de:
- (a) cursos credenciados;
 - (b) eventos credenciados: seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções, fóruns, debates, reuniões técnicas, encontros e outros eventos de mesma natureza, nacionais e internacionais;
 - (c) cursos de pós-graduação credenciados (disciplinas concluídas no ano, relacionadas com o PEPC):
 - (i) *stricto sensu*;
 - (ii) *lato sensu*; e
 - (d) cursos de extensão que tenham relação com o PEPC.
34. Docência em disciplinas ou temas relacionados ao PEPC:
- (a) cursos credenciados pela CEPC.
 - (b) eventos credenciados: seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções, fóruns, debates, reuniões técnicas, encontros e outros eventos de mesma natureza, nacionais e internacionais;
 - (c) cursos de pós-graduação:
 - (i) *lato sensu*;
 - (ii) *stricto sensu*;
 - (d) Bacharelado em Ciências Contábeis; e

- (e) cursos de extensão.
35. Atuação em atividades relacionadas ao Programa de Educação Profissional Continuada, como:
- (a) participante em comissões técnicas e profissionais do CFC, dos CRCs, do IBRACON, da CVM, do BCB, da SUSEP e outros organismos afins, no Brasil ou no exterior;
- (b) orientador de tese, dissertação ou monografia.
36. Produção intelectual de forma impressa ou eletrônica relacionada ao PEPC, por meio de:
- (a) publicação de artigos em revistas nacionais e internacionais;
- (b) estudos e trabalhos de pesquisa apresentados em congressos nacionais ou internacionais;
e
- (c) autoria, co-autoria e/ou tradução de livros publicados.
37. As atividades previstas nos itens 32 a 36 devem ser avaliadas como Educação Profissional Continuada, conforme as tabelas contidas no Anexo I desta Norma.
38. Os casos omissos à presente Norma devem ser submetidos à apreciação da CEPC-CFC.

ANEXO I
NBC PA 12 – EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

TABELAS DE PONTUAÇÃO

Tabela I - Aquisição de conhecimento (cursos credenciados)			
Natureza	Características	Duração	Atribuição de pontos
Cursos de pós-graduação (<i>lato sensu</i> e <i>stricto sensu</i>)	Cursos relacionados à área contábil realizado por instituição de ensino credenciada pelo MEC.	Mínimo de 360 horas-aula	5 pontos por disciplina concluída, limitado a 30 pontos no ano.
Cursos e palestras presenciais e à distância			Cada hora vale um ponto, limitado a 30 pontos por curso/palestra.
Auto-estudo	Para fins de pontuação considera-se o estudo dirigido, previamente credenciado, com conteúdo e referência bibliográfica indicados pela capacitadora, exigindo-se aproveitamento mínimo de 75% obtido por meio de objeto formal de avaliação (instrumento presencial ou virtual).	Máximo de 2 pontos por curso.	Limitado a 6 pontos/ano.

Eventos com, no mínimo, 50% de conteúdo de natureza técnica e profissional relacionados ao Programa de Educação Profissional Continuada.	Conferências, seminários, fóruns, debates, encontros, reuniões técnicas, painéis, congressos, convenções, simpósios e outros eventos nacionais e internacionais.		Limitado a 15 pontos por evento.
--	--	--	----------------------------------

Tabela II - Docência

A comprovação de docência deve ser feita mediante apresentação de declaração emitida pela instituição de ensino.

Natureza	Características	Atribuição de Pontos
Pós-graduação (<i>lato sensu e stricto sensu</i>)	Disciplinas relacionadas à Ciência Contábil, ministradas por instituições de ensino superior credenciadas pelo MEC.	5 pontos por disciplina ministrada no ano, limitado a 20 pontos anuais. Observação: A disciplina ministrada em mais de uma turma independente da instituição e do semestre letivo será computada uma única vez no ano.
Graduação e cursos de extensão		
Cursos ou eventos credenciados	Participação como: conferencista, palestrante, painalista, instrutor e facilitador em eventos nacionais e internacionais.	Cada hora vale 1 ponto. (limitado a 20 pontos anuais)

Tabela III - Atuação como participante

A comprovação deve ser feita mediante a apresentação de documentação.

Natureza	Características	Duração	Atribuição de Pontos
Comissões Técnicas e Profissionais no Brasil ou no exterior.	Temas relacionados à Contabilidade, à Auditoria e às normas da profissão contábil: a) Comissões Técnicas e de Pesquisa do CFC, dos CRCs, da CVM, do BCB, da SUSEP e do IBRACON. b) Comissões Técnicas e de Pesquisa de Instituições de reconhecido prestígio e relativas à profissão. c) Comissões, Órgãos e Comitês de orientações ao mercado de companhias abertas.	12 meses ou proporção.	Cada hora vale 1 ponto limitado a 20 pontos por ano.
Orientação de tese, dissertação, ou monografia	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Doutorado ➤ Mestrado ➤ Especialização ➤ Bacharelado 	Trabalho aprovado	10 pontos por banca. 7 pontos por banca. 4 pontos por banca. 3 pontos por banca. Limitado a 20 pontos por ano.

Tabela IV - Produção Intelectual

A atribuição total de pontos da produção intelectual é limitada a 20 pontos por ano.

Natureza	Características	Atribuição de Pontos
-----------------	------------------------	-----------------------------

Publicação de artigos em jornais e em revistas nacionais e internacionais, de forma impressa e eletrônica.	Matérias relacionadas à Contabilidade, à Auditoria e à profissão contábil homologadas pela CEPC-CFC.	Até 3 pontos por matéria.
	Artigos técnicos publicados em revista ou jornal de circulação nacional e internacional e homologados pela CEPC-CFC.	Até 7 pontos por artigo.
Estudos ou trabalhos de pesquisa técnica	Apresentação em congressos internacionais relacionados à Contabilidade e à profissão e aprovados pela CEPC-CFC.	Até 10 pontos por estudo ou trabalho.
	Apresentação em congresso ou convenções nacionais relacionados à Contabilidade e à profissão contábil e que façam parte do PEPC reconhecido pela CEPC-CFC.	Até 15 pontos por estudo ou trabalho.
Autoria de livros	Autoria de livros publicados relacionados à Contabilidade, à Auditoria e à profissão contábil.	Até 20 pontos por obra.
Co-autoria de livros	Co-autoria de livros publicados relacionados à Contabilidade, à Auditoria e à profissão contábil.	Até 10 pontos por obra.
Tradução de livros	Tradução e adaptação de livros publicados no exterior, relacionados à Contabilidade, à Auditoria e a profissão contábil aprovados pela CEPC-CFC.	Até 10 pontos por obra.

Observação:

A pontuação resultante da conversão das horas não deve apresentar fracionamento inferior ou superior a meio ponto (0,5). Os cálculos decorrentes do número de horas cumpridas pelo profissional devem ser “arredondados” para maior ou menor, de acordo com a aproximação.

ANEXO II

NBC PA 12 – EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

DIRETRIZES PARA CREDENCIAMENTO DE CAPACITADORAS E DE CURSOS/EVENTOS

1. As capacitadoras devem solicitar o seu credenciamento à CEPC-CRC da sua jurisdição.
2. O atendimento dos requisitos para o credenciamento da capacitadora e dos seus cursos deve ser analisado pela CEPC-CRC e submetido à apreciação da CEPC-CFC.
3. São consideradas capacitadoras natas o CFC, os CRCs, as federações, os sindicatos e as associações da classe contábil, o IBRACON, a CVM, a SUSEP, o BCB e as Instituições de Ensino Superior reconhecidas pelo MEC.
4. Para a obtenção de credenciamento como capacitadora, as firmas de auditoria independente ou as organizações contábeis devem estar em situação regular perante o CRC de sua jurisdição.
5. A validade do credenciamento da capacitadora é por tempo indeterminado e o credenciamento dos cursos e eventos é válido até o final do exercício em curso, desde que mantidas as

condições do credenciamento. Para o caso de cursos e eventos cuja duração exceda o término do exercício em que foi iniciado, a validade dos mesmos acompanhará a sua conclusão.

6. Compete às capacitadoras:
 - (a) imprimir, por meio do sistema web, requerimento de credenciamento como capacitadora a ser assinado por seu representante legal, cujo texto declara que este tem pleno conhecimento da Norma;
 - (b) anexar cópia autenticada dos seus atos constitutivos, ou último instrumento consolidado e alterações posteriores, onde conste no objeto social a prerrogativa de treinamento e/ou capacitação, devidamente registrados; bem como o credenciamento no MEC, quando for o caso, exceto para universidades públicas;
 - (c) anexar histórico da instituição, especificando sua experiência em capacitação, tipo e nível da audiência a que seus cursos se destinam;
 - (d) manter as condições aprovadas para o seu credenciamento, bem como dos seus cursos e eventos, sob pena de suspensão temporária ou descredenciamento pela CEPC-CRC;
 - (e) inserir no sistema web – cujo acesso se dá por meio de senha a ser fornecida pelo CFC/CRCs, – com antecedência mínima de 60 dias da data de sua realização, dados dos cursos/eventos a serem credenciados e/ou revalidados tais como: título do curso (quando em idioma estrangeiro, constar também em português), tipo de curso, área temática, carga horária, conteúdo programático, bibliografia mínima atualizada, frequência mínima, cronograma de realização, critério de avaliação, modalidade, abrangência, público-alvo, nome e currículo dos professores, sem prejuízo de outras informações, a critério das CEPCs do CRC e do CFC;
 - (f) enviar à CEPC-CRC seus planos de ação e datas para correção de eventuais discrepâncias verificadas em ação fiscalizatória, no prazo de até 30 dias do recebimento da competente notificação.
7. Os cursos e os eventos já credenciados somente valerão para o ano seguinte depois de submetidos para revalidação pelo CRC de origem e homologados pela CEPC-CFC.
8. Os cursos e os eventos já credenciados e oferecidos por capacitadoras, desde que preservem as características anteriormente aprovadas (programação, carga horária, instrutores), mantêm a pontuação que lhes foram atribuídas, independentemente da unidade da federação em que forem ministrados e devem ser submetidos à revalidação anualmente.
9. As capacitadoras natas indicadas no item 31, exceto as Instituições de Ensino Superior, necessitam cumprir apenas os requisitos estabelecidos nas alíneas (d), (e), (f) do item 6 deste Anexo.
10. As instituições públicas de ensino superior devem cumprir os requisitos estabelecidos nas alíneas (e) e (f) do item 6 deste Anexo, com exceção da metodologia de ensino, dos recursos de apoio e da bibliografia mínima na apresentação de cursos de pós-graduação.
11. Na apresentação dos cursos de pós-graduação e/ou outros, inclusive de extensão, as instituições privadas de ensino superior que tenham curso de graduação credenciado no MEC devem cumprir os requisitos estabelecidos nas alíneas (b), (c), (d), (e) e (f) do item 6 deste Anexo, com exceção da metodologia de ensino, dos recursos de apoio e da bibliografia mínima.

12. A CEPC-CRC deve efetuar avaliação prévia da qualidade da capacitadora com relação ao cumprimento das exigências desta Norma e da pontuação dos cursos e dos eventos, enviando o seu parecer à CEPC-CFC para homologação. Se aprovado o credenciamento, o CRC deve emitir ofício de aprovação como capacitadora credenciada em território nacional, contendo sua denominação ou razão social e o seu número de registro no CRC.
13. A divulgação da pontuação atribuída aos cursos/eventos está condicionada à prévia análise e homologação dos respectivos processos pela CEPC-CFC.
14. Para credenciamento dos cursos realizados a distância, são exigidas as seguintes características mínimas:
 - (a) especificação da forma de funcionamento;
 - (b) especificação dos recursos que serão utilizados (exemplo, existências de fórum, tutoria para esclarecimento de dúvidas, metodologia, entre outros);
 - (c) realização de comprovação de aquisição de conhecimentos.
15. Uma vez atendidos os critérios mínimos de avaliação e frequência, as capacitadoras devem emitir aos participantes atestados, diplomas, certificados ou documento equivalente, contendo, no mínimo, os seguintes requisitos:
 - (a) nome da capacitadora e número de registro na CEPC-CRC;
 - (b) nome e número de registro no CRC do participante;
 - (c) nome do expositor e assinatura do diretor ou do representante legal da capacitadora;
 - (d) nome do curso e do período de realização;
 - (e) duração em horas; e
 - (f) especificação dos pontos válidos conforme homologado pela CEPC-CFC.
16. Para credenciamento dos cursos realizados na modalidade de auto-estudo, são exigidas as seguintes características mínimas:
 - (a) os temas devem ser relacionados a todos os aspectos necessários ao exercício da atividade de Auditoria de Demonstrações Contábeis, conforme normas técnicas e profissionais;
 - (b) confirmação de aproveitamento de, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento);
 - (c) emissão de certificado de participação e avaliação.
17. Após a realização de cada curso/evento, as capacitadoras devem lançar, até o dia 15 de janeiro do ano seguinte, por meio do sistema do CFC, via internet, os professores e os participantes que se certificaram no curso/evento.
18. O CFC deve manter a disposição dos interessados, a relação atualizada das capacitadoras e dos respectivos cursos e eventos credenciados, no website, desde que sejam abertos ao público em geral.
19. A CEPC-CRC deve manter um processo para cada capacitadora credenciada, contendo:
 - (a) a documentação apresentada para o credenciamento como capacitadora, bem como dos cursos e dos eventos, de acordo com os dados inseridos no sistema web;
 - (b) parecer da CEPC-CRC;
 - (c) parecer da CEPC-CFC;

- (d) cópia do ofício de credenciamento;
- (e) eventuais alterações de programas de cursos já credenciados;
- (f) relatórios anuais dos cursos ministrados;
- (g) relatórios de fiscalização do CRC;
- (h) correspondências encaminhadas à capacitadora;
- (i) correspondências recebidas da capacitadora;
- (j) outros documentos relacionados aos processos.

ANEXO III

NBC P A 12 – EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

PROGRAMA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

RELATÓRIO DAS ATIVIDADES <i>PERÍODO: 1º/1/..... a 31/12/.....</i>					
I. AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTOS					
CURSO/EVENTO	CAPACITADORA	N.º DA CAPACITADORA	DATA OU PERÍODO	CÓDIGO DO CURSO	CRÉDITOS DE PONTOS
II. DOCÊNCIA					
DISCIPLINA	CAPACITADORA/ INSTITUIÇÃO DE ENSINO	N.º DA CAPACITADORA	DATA OU PERÍODO	CÓDIGO DO CURSO	CRÉDITOS DE PONTOS
III. ATUAÇÃO COMO PARTICIPANTE (COMISSÕES TÉCNICAS E PROFISSIONAIS) Atividade que necessita de apreciação para atribuição de pontuação.					
COMISSÃO/ BANCA EXAMINADORA	ENTIDADE		DATA OU PERÍODO	CRÉDITOS DE PONTOS	
IV. PRODUÇÃO INTELECTUAL (LIVROS, ARTIGOS E PESQUISAS) Atividade que necessita de apreciação para atribuição de pontuação.					
TÍTULO	FONTE		DATA PUBLICAÇÃO	CRÉDITOS DE PONTOS	

TOTAL DE PONTOS:			
DECLARO SOB RESPONSABILIDADE QUE SÃO VERDADEIRAS AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NESTE DOCUMENTO.			
CRC Registro n.º Estado de origem: Inscrito no CNAI n.º CPF n.º			
Nome: Endereço preferencial para comunicação () Com. () Res.: Rua/Av.:.....n.º.....Bairro:..... Cidade:.....UF:.....CEP:..... Telefones () Com. () Res.: Fax: Correio Eletrônico:			
Empresa na qual trabalha: CRC n.º/-			
Auditor Responsável - CVM n.º			
Tipo de Profissional			
() Facultativo () Quadro funcional () Responsável Técnico perante a CVM () Sócio			
.....,, de de 20XX			
Assinatura			

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.109/07

Dispõe sobre a NBC PA 13 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

[Voltar ao índice](#)

O **Conselho Federal de Contabilidade**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil e estabelecem regras sobre procedimentos técnicos a serem observados na realização de trabalhos contábeis;

Considerando que a constante evolução e a crescente importância da Auditoria Independente exigem atualização e aprimoramento técnico e ético para manter-se e ampliar-se a capacitação de todos os contadores que exercem a Auditoria Independente, visando à realização de trabalhos com alto nível qualitativo;

Considerando o disposto na Instrução CVM nº. 308, de 14 de maio de 1999, na Resolução nº 3.198, de 27 de maio de 2004, do Banco Central do Brasil e na Resolução nº 118, de 22 de dezembro de 2004, do Conselho Nacional de Seguros Privados;

Considerando que compete ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a cooperação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon e com os órgãos reguladores, empreender ações para que o exercício da Auditoria Independente seja realizado por profissionais qualificados técnica e eticamente,

Resolve:

Art. 1º Dá nova redação à NBC PA 13 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se as disposições em contrário, especialmente a Resolução CFC n.º 1.077, de 25 de agosto de 2006, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 29 de agosto de 2006 e Resolução CFC n.º 1.080/06, de 20 de outubro de 2006, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 26 de outubro de 2006.

Brasília, 29 de novembro de 2007.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Presidente

Ata CFC nº 906

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

NBC PA 13 – NORMA SOBRE O EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA PARA REGISTRO NO CADASTRO NACIONAL DE AUDITORES INDEPENDENTES (CNAI) DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC)

[Voltar ao índice](#)

- 5.1. Conceituação e objetivos do Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
 - 5.1.1. O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem por objetivo aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários para atuação na área da Auditoria Independente.
 - 5.1.2. O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é um dos requisitos para a inscrição do contador no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com vistas à atuação na área da Auditoria Independente.
 - 5.1.3. Esta Norma aplica-se aos Contadores que pretendem obter sua inscrição no CNAI, desde que comprovem estar, regularmente, registrados em Conselho Regional de Contabilidade.
- 5.2. Administração do Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
 - 5.2.1. O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) será administrado por uma Comissão Administradora do Exame (CAE) formada por membros que sejam Contadores, com comprovada atuação na área de Auditoria Independente de Demonstrações Contábeis, indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Item 5.2.1 com nova redação pela Resolução CFC nº 1.276/10.

 - 5.2.1.1. A CAE poderá propor à Câmara de Desenvolvimento Profissional a participação como convidados de representantes dos órgãos reguladores nas suas reuniões.
 - 5.2.2. Os membros da Comissão Administradora do Exame (CAE), entre eles o coordenador, serão nomeados pelo Plenário do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pelo período de 2 anos, podendo ser renovado a critério do CFC.

Item 5.2.2 com nova redação pela Resolução CFC nº 1.147/08.
 - 5.2.3. Todas as deliberações da CAE serão tomadas em reunião com a presença de, no mínimo, 3 (três) de seus membros, sendo as matérias aprovadas, ou não, por igual número de membros, devendo as mesmas constarem de ata, que será encaminhada à Câmara de Desenvolvimento Profissional, à Câmara de Registro e à Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina e depois submetida à apreciação do Plenário do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

5.2.4. A CAE reunir-se-á, obrigatoriamente, no mínimo, duas vezes ao ano, em data, hora e local definidos pelo seu coordenador. As reuniões deverão ser devidamente autorizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

5.2.5. A CAE terá as seguintes atribuições:

- a) estabelecer as condições, o formato e o conteúdo dos exames e das provas que serão realizadas.
- b) dirimir dúvidas a respeito do Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e resolver situações não-previstas nesta Norma, submetendo-as a Vice-presidência de Desenvolvimento Profissional.
- c) zelar pela confidencialidade dos exames, pelos seus resultados e por outras informações relacionadas.
- d) emitir relatório até 60 (sessenta) dias após a conclusão de cada Exame, a ser encaminhado para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que o encaminhará à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao Banco Central do Brasil, a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) ao Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon.
- e) decidir, em primeira instância administrativa, sobre os recursos apresentados.

5.3. Estrutura, Controle e Aplicação do Exame de Qualificação para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

5.3.1. Caberá à Câmara de Desenvolvimento Profissional, em conjunto com a CAE:

- a) elaborar e coordenar a aplicação do Exame, bem como administrar todas as suas fases.
- b) receber e validar as inscrições para o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
- c) divulgar edital contendo todas as informações relativas ao Exame, com a antecedência mínima de 60 (sessenta) dias da realização do mesmo, inclusive o conteúdo programático a ser exigido.
- d) emitir e publicar, no Diário Oficial da União, o nome e o registro, no CRC, dos Auditores Independentes aprovados no Exame de Qualificação Técnica, para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como, dos aprovados nos exames para atuação na área regulada pelo BCB e na área regulada pela SUSEP, até 60 (sessenta) dias após a realização dos mesmos.

5.4. Forma e Conteúdo do Exame.

5.4.1. O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) será composto de prova escrita, contemplando questões para respostas objetivas e questões para respostas dissertativas.

- 5.4.2. Os exames serão realizados nos Estados em que existirem inscritos, em locais a serem divulgados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).
- 5.4.3. Nas provas dos exames, serão exigidos conhecimentos nas seguintes áreas:
- a) Ética Profissional;
 - b) Legislação Profissional;
 - c) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
 - d) Auditoria Contábil;
 - e) Legislação Societária;
 - f) Legislação e Normas de Organismos Reguladores do Mercado; e
 - g) Língua Portuguesa Aplicada.
- 5.4.4. Os Contadores que pretendem atuar em auditoria de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (BCB) devem ainda se submeter à prova específica sobre:
- a) Legislação Profissional;
 - b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
 - c) Auditoria Contábil;
 - d) Legislação e Normas emitidas pelo Banco Central do Brasil (BCB);
 - e) Conhecimentos de operações da área de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (BCB);
 - f) Contabilidade Bancária;
 - g) Língua Portuguesa Aplicada.
- 5.4.5. Os Contadores que pretendem atuar em auditoria de instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) devem ainda se submeter à prova específica sobre:
- a) Legislação Profissional;
 - b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
 - c) Auditoria Contábil;
 - d) Legislação e Normas emitidas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
 - e) Conhecimentos de operações da área de instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP;
 - f) Língua Portuguesa Aplicada.
- 5.4.6. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por intermédio da Câmara de Desenvolvimento Profissional, providenciará a divulgação em seu *site* dos conteúdos programáticos das respectivas áreas que serão exigidos nas provas, com a antecedência mínima de 60 (sessenta) dias.

5.5. Aprovação e Periodicidade do Exame

5.5.1. O candidato será aprovado se obtiver, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) dos pontos das questões objetivas e 50% (cinquenta por cento) dos pontos das questões subjetivas previstos em cada prova.

5.5.2. O Exame será aplicado pelo menos uma vez em cada ano, no mês de junho, ou mais de uma vez, a critério do Plenário do CFC, em dia, data e hora fixados no Edital pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Item 5.5.2 com nova redação pela Resolução CFC nº 1.181/09.

5.6. Certidão de Aprovação

5.6.1. Ocorrendo aprovação no Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o CFC disponibilizará em sua página na internet a certidão de aprovação no exame, a partir da data de publicação do resultado no Diário Oficial da União.

Item 5.6.1 com nova redação pela Resolução CFC nº 1.147/08.

5.7. Recursos

5.7.1. O candidato inscrito no Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) poderá interpor recurso contra o resultado publicado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sem efeito suspensivo, no prazo de 10 (dez) dias, o qual poderá ser entregue em qualquer Conselho Regional de Contabilidade, devidamente protocolado, dirigido para:

- a) a CAE, em primeira instância, a contar do dia seguinte à divulgação do resultado, no Diário Oficial da União;
- b) a Câmara de Desenvolvimento Profissional do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em segunda instância, a contar da data da ciência da decisão de primeira instância;
- c) em última instância, ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a contar da data da ciência da decisão de segunda instância.

5.8. Impedimentos: Preparação de Candidatos e Participação nos Exames

5.8.1. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), seus conselheiros efetivos e suplentes, seus funcionários, seus delegados e os integrantes da CAE não poderão oferecer ou apoiar, a qualquer título, cursos preparatórios para os candidatos ao Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) ou deles participar, sob qualquer título.

5.8.2. Os membros efetivos e suplentes da Comissão Administradora do Exame (CAE) não poderão se submeter ao Exame de Qualificação Técnica de que trata esta Norma, nos anos em que estiverem nesta condição.

- 5.8.3. O descumprimento do disposto no item antecedente caracterizar-se-á infração de natureza ética, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas no Código de Ética Profissional do Contabilista.
- 5.9. Divulgação do Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
- 5.9.1. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) desenvolverá campanha no sentido de esclarecer e divulgar o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo de competência dos Conselhos Regionais de Contabilidade o reforço dessa divulgação nas suas jurisdições.
- 5.10. Questões para as provas do Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
- 5.10.1. A CAE poderá solicitar, por intermédio da Câmara de Desenvolvimento Profissional, a entidades ou a instituições de renomado reconhecimento técnico, sugestões de questões para a composição do banco de questões a ser utilizado para a elaboração das provas.
- 5.11. Critérios aplicáveis aos contadores que pretendam atuar como auditores independentes nas entidades supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP.
- 5.11.1 Estar registrado no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e ser aprovado em exame específico para atuação como auditor independente em entidades supervisionadas pela SUSEP.
- 5.11.2 Será considerado como certificado o contador que, devidamente registrado no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), comprove haver exercido a atividade de Auditoria Independente de Demonstrações Contábeis de entidade supervisionada pela SUSEP, nos últimos 5 (cinco) anos, por, no mínimo, 3 (três) anos, consecutivos ou não, comprovados mediante a apresentação de cópias autenticadas de pareceres de auditoria acompanhados das demonstrações contábeis auditadas, emitidos e assinados pelo interessado, publicados em jornais, bastando uma publicação para cada ano, mesmo que seja semestral.
- 5.11.3 A comprovação de que trata o item 5.11.2 deverá ser requerida pelo interessado, por meio do Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição, ao Conselho Federal de Contabilidade a quem competirá apreciar e deliberar no prazo de 30 (trinta) dias.
- 5.11.4 O contador que comprovar o estabelecido nos itens anteriores terá anotado no seu CNAI sua qualificação para atuação em entidades supervisionadas pela SUSEP.
- 5.12. Disposições Finais
- 5.12.1. Ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) caberá adotar as providências necessárias ao atendimento do disposto na presente Norma, competindo ao seu Plenário interpretá-la quando se fizer necessário.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.019/05

Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências.

[Voltar ao índice](#)

O **Conselho Federal De Contabilidade**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que a NBC P5, aprovada pela Resolução CFC nº 1.018/05, previu a organização do Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC);

Considerando que o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade é um dos requisitos para a inscrição do Contador no citado cadastro de auditores independentes;

Considerando a importância de se estimular o estudo das Normas Brasileiras de Contabilidade inerentes à área de Auditoria;

Considerando a necessidade de se conhecer o âmbito de atuação dos profissionais que militam no campo da Auditoria Independente;

Considerando o interesse de se ampliar a exigência do cumprimento do Programa de Educação Continuada para todos os que atuam no campo da Auditoria Independente;

Considerando que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) detém a competência para instituir e legislar os documentos pertinentes ao Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI),

Resolve:

Art. 1º O Contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), independente do tempo de inscrição, tendo sido aprovado no Exame de Qualificação Técnica, terá direito ao registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Art. 2º Comporão o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) os Contadores com registro regular na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), até 10 de dezembro de 2003, na condição de Responsáveis Técnicos de empresa de auditoria ou como pessoa física, independente de se submeterem ao Exame de Qualificação Técnica.

Art. 3º O Contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica será inscrito de forma automática no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

§ 1º O Conselho Federal de Contabilidade disponibilizará em sua página na internet a certidão de registro no CNAI, a partir da data de publicação do resultado no Diário Oficial da União.

§ 2º Para manutenção de seu cadastro, o profissional deverá comprovar sua participação no Programa de Educação Continuada, nos termos estabelecidos em resoluções do CFC. (artigo 3º recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 1.147/08)

Art. 4º Serão excluídos, de ofício, do CNAI os profissionais que:

- a) não comprovarem a participação no Programa de Educação Continuada nos termos das resoluções do CFC que tratam dessa matéria.
- b) forem suspensos do exercício profissional;
- c) tiverem os seus registros baixados pelos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs); e
- d) forem excluídos dos registros dos órgãos regulamentadores, no *status* correspondente ao referido órgão.

Art. 5º O reingresso do profissional no CNAI, sanadas as condições que determinaram a exclusão, conforme art. 4º, dependerá:

- a) da obtenção de novo certificado de aprovação do Exame de Qualificação Técnica;
- b) do pedido de nova inscrição; e
- c) do pagamento dos emolumentos.

Art. 6º O profissional inscrito no CNAI deverá manter os seus dados cadastrais atualizados, acessando o *site* do CFC.

Art. 7º O Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), cuja inscrição será concedida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conterà, no mínimo, as seguintes informações:

- a) nome do Auditor por extenso;
- b) número de registro no CNAI;
- c) número do registro no Conselho Regional de Contabilidade;
- d) nacionalidade e naturalidade;
- e) data de nascimento;
- f) número de registro no CPF/MF;
- g) número do RG/RNE;
- h) título e data da diplomação e nome da instituição de ensino expedidora do diploma;
- i) especializações e títulos;
- j) empresa(s) a(s) qual(is) se acha vinculado e o tipo de vínculo, se for o caso; e

k) dados sobre a comprovação do cumprimento do Programa de Educação Continuada.

Art. 8º O CNAI será mantido e monitorado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a quem caberá administrar e esclarecer toda a matéria inerente ao mesmo.

Art. 9º As Certidões de Registro serão emitidas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), quando requeridas pelos cadastrados ou obtidas por meio eletrônico no *site* do CFC.

Art. 10. Ao presidente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) caberá resolver os casos omissos e as dúvidas resultantes da aplicação da presente Resolução, dando ciência ao Plenário de suas decisões.

Art. 11. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 18 de fevereiro de 2005.

Contador **José Martonio Alves Coelho**
Presidente

Ata CFC nº 868

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.311/10

Aprova a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, que inclui as normas de auditoria, revisão e asseguarção aplicáveis no Brasil às Normas de Auditoria e Asseguarção emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC),

CONSIDERANDO que a Federação Internacional de Contadores (IFAC) revisou, em 2009 para viger a partir de 2011, seu Código de Ética do Contador,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão que tem por base a Seção 290 do Código de Ética do Contador da IFAC.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2011, quando dar-se-á a revogação da Resolução CFC nº. 1.267/09, publicada no D.O.U., Seção I, de 21.12.09, e dos itens 3.8, 3.9 e 3.10 da NBC P 1 – IT 3 – Regulamentação do item 1.4 – Honorários, aprovada pela Resolução CFC nº. 976/03, publicada no D.O.U., Seção I, de 3.9.03.

Brasília, 9 de dezembro de 2010.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 945

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC PA 290 – INDEPENDÊNCIA – TRABALHOS DE AUDITORIA E REVISÃO

[Voltar ao índice](#)

INTRODUÇÃO	1 – 3
ESTRUTURA CONCEITUAL SOBRE A INDEPENDÊNCIA	4 – 12
REDES E FIRMAS EM REDE	13 – 24
ENTIDADES DE INTERESSE DO PÚBLICO	25 – 26
ENTIDADES RELACIONADAS	27
RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA	28
DOCUMENTAÇÃO	29
PERÍODO DE CONTRATAÇÃO	30 – 32
FUSÕES E AQUISIÇÕES	33 – 38
OUTRAS CONSIDERAÇÕES	39
ITENS NÃO UTILIZADOS	40 – 99
APLICAÇÃO DA ABORDAGEM DA ESTRUTURA CONCEITUAL SOBRE A INDEPENDÊNCIA	100 – 101
INTERESSES FINANCEIROS	102 – 117
EMPRÉSTIMOS E GARANTIAS	118 – 123
RELACIONAMENTOS COMERCIAIS	124 – 126
RELACIONAMENTOS FAMILIARES E PESSOAIS	127 – 133
EMPREGO EM CLIENTE DE AUDITORIA	134 – 141
DESIGNAÇÕES TEMPORÁRIAS DE PESSOAL	142
SERVIÇO RECENTE EM CLIENTE DE AUDITORIA	143 – 145
FUNÇÃO DE CONSELHEIRO OU DIRETOR EM CLIENTE DE AUDITORIA	146 – 149
ASSOCIAÇÃO DE PESSOAL SÊNIOR (INCLUINDO ROTAÇÃO DE SÓCIOS) COM CLIENTE DE AUDITORIA	150 – 155
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE NÃO SÃO DE ASSEGURAÇÃO A CLIENTES DE AUDITORIA	156 – 219
Responsabilidades da administração	162 – 166
Elaboração de registros contábeis e de demonstrações contábeis	167 – 174
Serviços de avaliação	175 – 180
Serviços fiscais	181 – 194
Serviços de auditoria interna	195 – 200
Serviços de tecnologia da informação	201 – 206
Serviços de suporte a litígio	207 – 208
Serviços legais	209 – 213
Serviços de recrutamento	214 – 215
Serviços financeiros corporativos	216 – 219
HONORÁRIOS	220 – 227
Tamanho relativo dos honorários	220 – 222

Honorários vencidos	223
Honorários contingentes	224 – 227
POLÍTICAS DE REMUNERAÇÃO E AVALIAÇÃO	228 – 229
PRESENTES E AFINS	230
LITÍGIO REAL OU AMEAÇA DE LITÍGIO	231
ITENS NÃO UTILIZADOS	232 – 499
RELATÓRIOS QUE INCLUEM RESTRIÇÃO DE USO E DE DISTRIBUIÇÃO	500 – 514
VIGÊNCIA DA NORMA	
DEFINIÇÕES	

Introdução

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

Estrutura conceitual sobre a independência

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

Independência de pensamento

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

Aparência de independência

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

7. Os conceitos sobre a independência devem ser aplicados por auditores para:
 - (a) identificar ameaças à independência;
 - (b) avaliar a importância das ameaças identificadas;
 - (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

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

Ameaças à independência

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

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

- (a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor;
 - (b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa da firma dele, nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;
 - (c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;
 - (d) ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento;
 - (e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor.
8. Muitas circunstâncias ou combinações de circunstâncias diferentes podem ser relevantes na avaliação das ameaças à independência. É impossível definir todas as situações que criam ameaças à independência e especificar as medidas apropriadas. Portanto, esta Norma estabelece conceitos de independência que requerem que as firmas e os membros das equipes de auditoria identifiquem, avaliem e tratem as ameaças à independência. Os conceitos sobre a independência apresentados auxiliam os profissionais no cumprimento das exigências éticas

desta Norma. Ela abrange muitas variações de circunstâncias que criam ameaças à independência e pode evitar que o auditor conclua que uma situação é permitida porque não foi especificamente proibida.

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

Redes e firmas em rede

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

15. O julgamento sobre se a estrutura maior é uma rede deve ser feito considerando se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e as circunstâncias específicas, que as entidades estão associadas de tal forma que exista uma rede. Esse julgamento deve ser aplicado de maneira uniforme em toda a rede.
16. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e tem claramente por objetivo a participação nos lucros ou o rateio dos custos entre as entidades da estrutura, ela é considerada uma rede. Entretanto, o rateio de custos irrelevantes não cria por si só uma rede. Além disso, se o rateio de custos é limitado somente aos custos relacionados com o desenvolvimento de metodologias, manuais ou cursos de treinamento de auditoria, ele não cria por si só uma rede. Ademais, uma associação entre uma firma e uma entidade não relacionada para prestar um serviço ou desenvolver um produto em conjunto não cria por si só uma rede.
17. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura têm os mesmos sócios, controle ou administração em comum, ela é considerada uma rede. Isso pode ser estabelecido por contrato ou outros meios.
18. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura têm políticas e procedimentos de controle de qualidade em comum, ela é considerada uma rede. Com essa finalidade, políticas e procedimentos de controle de qualidade são aqueles planejados, implementados e monitorados em toda a estrutura maior.
19. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura têm uma estratégia de negócios comum, ela é considerada uma rede. Compartilhar uma estratégia de negócios comum envolve um acordo pelas entidades de atingir objetivos estratégicos comuns. Uma entidade não é considerada uma firma em rede simplesmente porque coopera com outra entidade somente para responder conjuntamente a uma solicitação de proposta de prestação de serviço profissional.
20. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura compartilham o uso de marca comum, ela é considerada uma rede. Uma marca em comum inclui iniciais em comum ou um nome em comum. Considera-se que uma firma está usando uma marca em comum se ela incluir, por exemplo, a marca em comum como parte do nome da sua firma, ou junto dele, quando um sócio da firma assina um relatório de auditoria.
21. Mesmo que a firma não pertença a uma rede e não use marca em comum como parte do nome da sua firma, ela pode passar a impressão de que pertence a uma rede se houver referência em seus impressos e envelopes ou materiais promocionais que ela é membro de uma associação de firmas. Conseqüentemente, se não for tomado cuidado sobre como a firma descreve essas filiações, pode ser criada a percepção de que a firma pertence a uma rede.
22. Se a firma vende parte dos seus negócios, o contrato de venda às vezes prevê que, por um período de tempo limitado, essa parte pode continuar a usar o nome da firma, ou um elemento do nome, mesmo que não tenha mais relação com a firma. Nessas circunstâncias, embora as duas entidades possam estar funcionando sob um nome único, na realidade elas não pertencem a uma estrutura maior que tem por objetivo a cooperação e, portanto, não são firmas em rede. Essas entidades devem avaliar como divulgar o fato de que não são firmas em rede ao se apresentarem a terceiros.

23. Quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura compartilham parte significativa dos recursos profissionais, ela é considerada uma rede. Recursos profissionais incluem:
- sistemas comuns que permitem a troca de informações entre as firmas, como dados de clientes, faturamento e registros de tempo;
 - sócios e pessoal;
 - departamentos técnicos que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos para trabalhos de assegução;
 - metodologia de auditoria ou manuais de auditoria;
 - cursos e instalações para treinamento.
24. A determinação sobre se os recursos profissionais compartilhados são significativos e se, portanto, as firmas são firmas em rede, deve ser feita com base nos fatos e nas circunstâncias pertinentes. Quando os recursos compartilhados são limitados a metodologia de auditoria ou manuais de auditoria comuns, sem troca de pessoal, ou clientes, ou informações de mercado, é improvável que os recursos compartilhados sejam significativos. O mesmo se aplica a um esforço de treinamento comum. Entretanto, quando os recursos compartilhados envolvem o intercâmbio de pessoas ou informações, como quando uma equipe é formada a partir de um *pool* compartilhado, ou um departamento técnico comum criado dentro de uma estrutura maior para oferecer consultoria técnica que às firmas em rede devem seguir, um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria mais provavelmente que os recursos são significativos.

Entidades de interesse do público

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

Entidades relacionadas

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

Responsáveis pela governança

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

Documentação

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

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

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

Período de contratação

30. A independência em relação ao cliente de auditoria é requerida durante o período de contratação e o período coberto pelas demonstrações contábeis. O período de contratação começa quando a equipe de auditoria começa a executar serviços de auditoria. O período de

contratação termina quando o relatório de auditoria é emitido. Quando o trabalho é de natureza recorrente, esse termina com a notificação de qualquer uma das partes de que o relacionamento profissional terminou ou com a emissão do relatório final de auditoria, o que ocorrer por último.

31. Quando a entidade se torna cliente de auditoria durante ou após o período coberto pelas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório, a firma deve avaliar se são criadas quaisquer ameaças à independência por:
- (a) relacionamentos financeiros ou comerciais com o cliente de auditoria durante ou após o período coberto pelas demonstrações contábeis, mas antes da aceitação do trabalho de auditoria;
 - (b) serviços prestados anteriormente ao cliente de auditoria.
32. Se um serviço que não é de asseguração foi prestado ao cliente de auditoria durante ou após o período coberto pelas demonstrações contábeis, mas antes de a equipe de auditoria começar a executar os serviços de auditoria, e o serviço seria proibido durante o período de contratação de auditoria, a firma deve avaliar quaisquer ameaças à independência criadas pelo serviço.

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

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

Fusões e aquisições

33. Quando, em decorrência de fusão ou aquisição, a entidade se torna uma entidade relacionada de cliente de auditoria, a firma deve identificar e avaliar interesses e relacionamentos anteriores e atuais com a entidade relacionada que, levando em consideração as salvaguardas disponíveis, poderia afetar sua independência e, portanto, sua capacidade de continuar o trabalho de auditoria após a data efetiva da fusão ou aquisição.
34. A firma deve tomar as providências necessárias para descontinuar, até a data efetiva da fusão ou aquisição, quaisquer interesses ou relacionamentos que não são permitidos segundo esta Norma.

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

- natureza e importância do interesse e do relacionamento;

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

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

35. Se os responsáveis pela governança solicitam que a firma continue como auditor, a firma deve continuar somente se:
- (a) o interesse ou o relacionamento for descontinuado o mais rápido possível e em todos os casos no prazo de seis meses da data efetiva da fusão ou aquisição;
 - (b) qualquer pessoa com esse interesse ou relacionamento não seja membro da equipe de trabalho para a auditoria ou pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, incluindo o interesse ou o relacionamento surgido em decorrência da prestação de serviço não permitido segundo esta Norma;
 - (c) medidas transitórias apropriadas forem aplicadas, conforme necessário, e discutidas com os responsáveis pela governança. Exemplos de medidas transitórias incluem:
 - revisão por outro auditor do trabalho de auditoria ou do trabalho que não é de asseguarção conforme apropriado;
 - revisão, por outro auditor, que não é membro da firma que está emitindo relatório sobre as demonstrações contábeis, sendo equivalente a uma revisão do controle de qualidade do trabalho;
 - contratação de outra firma para avaliar os resultados do serviço que não é de asseguarção, ou encaminhamento do serviço que não é de asseguarção para ser feito por outra firma na extensão necessária para permitir que ela assuma a responsabilidade pelo serviço.
36. A firma pode ter concluído uma quantidade de trabalho significativa referente à auditoria antes da data efetiva da fusão ou aquisição e pode ser capaz de concluir os procedimentos de auditoria restantes em curto período de tempo. Nessas circunstâncias, se os responsáveis pela governança solicitam que a firma conclua a auditoria apesar de continuar com interesse ou relacionamento identificado no item 33, a firma deve continuar somente se ela:
- (a) avaliou a importância da ameaça criada por esse interesse ou relacionamento e discutiu a avaliação com os responsáveis pela governança;
 - (b) cumpre os requisitos do item 35(b) e (c);
 - (c) deixa de ser o auditor até a data de emissão do relatório de auditoria.
37. Ao tratar de interesses e relacionamentos anteriores e atuais cobertos pelos itens 33 a 36, mesmo se todos os requisitos puderem ser preenchidos, a firma deve avaliar, no seu melhor julgamento, se os interesses e os relacionamentos criam ameaças remanescentes tão significativas que a objetividade ficaria comprometida e, em caso positivo, a firma deve deixar de ser o auditor.
38. O auditor deve documentar quaisquer interesses ou relacionamentos cobertos pelos itens 34 e 36 que não serão descontinuados até a data efetiva da fusão ou aquisição e as razões pelas quais eles não serão descontinuados, as medidas transitórias aplicadas, os resultados da

discussão com os responsáveis pela governança e a justificativa de porque os interesses e os relacionamentos anteriores e atuais não criam ameaças que continuariam tão significativas que a objetividade ficaria comprometida.

Outras considerações

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

Os itens 40 a 99 foram intencionalmente deixados em branco.

Aplicação da abordagem da estrutura conceitual sobre a independência

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

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

(a) a firma no ambiente de trabalho:

- liderança da firma que enfatiza a importância do cumprimento dos princípios fundamentais;
- liderança da firma que estabelece a expectativa de que os membros da equipe de asseguração agirão no interesse do público;
- políticas e procedimentos para implementar e monitorar controle de qualidade de trabalhos;
- políticas documentadas referentes à necessidade de identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, avaliar a importância dessas ameaças e aplicar salvaguardas para eliminar ou reduzi-las a um nível aceitável ou, quando as salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas, terminar ou declinar o respectivo trabalho;
- políticas e procedimentos internos documentados que requerem o cumprimento dos princípios fundamentais;
- políticas e procedimentos que permitirão a identificação de interesses ou relacionamentos entre a firma ou membros das equipes de trabalho e clientes;
- políticas e procedimentos para monitorar e, se necessário, administrar a independência profissional se houver dependência econômica em relação a um cliente;

- utilização de sócios e equipes de trabalho diferentes de níveis hierárquicos separados para a prestação de serviços que não são de asseguração para cliente de asseguração;
- políticas e procedimentos para proibir pessoas que não são membros da equipe de trabalho de influenciarem inapropriadamente o resultado do trabalho;
- comunicação tempestiva das políticas e procedimentos da firma, incluindo quaisquer mudanças nelas, a todos os sócios e equipe profissional, e o treinamento e a educação adequados dessas políticas e procedimentos;
- indicação de membro da alta administração para ser responsável pela supervisão do adequado funcionamento do sistema de controle de qualidade da firma;
- informar os sócios e a equipe profissional dos clientes de asseguração e entidades relacionadas em relação à independência requerida;
- mecanismo disciplinar para promover o cumprimento das políticas e procedimentos;
- políticas e procedimentos editados para encorajar e autorizar o pessoal a comunicar aos níveis superiores, dentro da firma, qualquer assunto relacionado com o descumprimento dos princípios fundamentais;

(b) específicas sobre o trabalho:

- revisão do trabalho executado, realizada por outro auditor que não estava envolvido com o serviço que não é de asseguração, ou de outra forma obter assessoria conforme necessário;
- revisão por outro auditor, que não foi membro da equipe de asseguração, do trabalho executado ou de outra forma obter assessoria conforme necessário;
- consulta de um terceiro independente, como comitê de conselheiros independentes, órgão regulador profissional ou outro auditor;
- discussão de assuntos éticos com os responsáveis pela governança do cliente;
- divulgação para os responsáveis pela governança do cliente da natureza dos serviços prestados e da extensão dos honorários cobrados;
- envolvimento de outra firma para executar ou refazer parte do trabalho;
- rotação do pessoal sênior da equipe de asseguração;

(c) dependendo da natureza do trabalho, o auditor também pode confiar em salvaguardas que o cliente implementou. Entretanto, não é possível confiar somente nessas salvaguardas para reduzir as ameaças a um nível aceitável. Exemplos de salvaguardas nos sistemas e procedimentos do cliente incluem:

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

101. Os itens 102 a 126 contêm referências à materialidade de interesse financeiro, empréstimo, garantia, ou à importância de relacionamento comercial. Com a finalidade de avaliar se esse

interesse é relevante para uma pessoa, deve-se levar em conta o patrimônio líquido combinado da pessoa e dos familiares imediatos da pessoa.

Interesses financeiros

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Um interesse desses não deve ser detido a menos que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Empréstimos e garantias

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

Relacionamentos comerciais

124. Relacionamento comercial próximo entre a firma, membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa e cliente de auditoria ou sua administração decorrente de relacionamento comercial ou interesse financeiro comum pode criar ameaças de interesse próprio e de intimidação. Exemplos desses relacionamentos incluem:

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

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

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

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

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

Relacionamentos familiares e pessoais

127. Relacionamentos familiares e pessoais entre membro da equipe de auditoria e conselheiro ou diretor ou certos empregados (dependendo de sua função) do cliente de auditoria podem criar

ameaças de interesse próprio, familiaridade ou intimidação. A existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de diversos fatores, incluindo as responsabilidades individuais na equipe de auditoria, a função do familiar ou outra pessoa no cliente e a proximidade do relacionamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

A importância das ameaças depende de fatores como:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- (a) a firma estabeleceu políticas e procedimentos que requerem a pronta notificação para a firma sobre quaisquer violações resultantes de mudanças na situação empregatícia de seus familiares imediatos ou próximos ou outros relacionamentos pessoais que criam ameaças à independência;

- (b) a violação involuntária refere-se a um familiar imediato de membro da equipe de auditoria tornar-se conselheiro ou diretor do cliente de auditoria ou estar em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, e o respectivo profissional é retirado da equipe de auditoria;
- (c) a firma aplica outras salvaguardas quando necessário para reduzir qualquer ameaça remanescente a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
 - (i) revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de auditoria;
 - (ii) exclusão do respectivo profissional de qualquer tomada de decisão significativa em relação ao trabalho.

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

Emprego em cliente de auditoria

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

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

- modificação do plano de auditoria;
- designação de pessoas para a equipe de auditoria com experiência suficiente em relação à pessoa que foi contratada pelo cliente;
- revisão, por outro auditor, do trabalho do ex-membro da equipe de auditoria.

137. Se ex-sócio da firma foi contratado anteriormente por uma entidade nesse cargo e a entidade tornou-se posteriormente cliente de auditoria da firma, a importância da ameaça à independência deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável.

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

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

Clientes de auditoria que são entidades de interesse do público

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

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

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

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

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

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

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

Designações temporárias de pessoal

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

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

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

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

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

Serviço recente em cliente de auditoria

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

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

145. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, autorrevisão ou familiaridade se, antes do período coberto pelo relatório de auditoria, um membro da equipe de auditoria desempenhou a função de conselheiro ou diretor do cliente de auditoria, ou foi empregado em cargo que exerce influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das

demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria. Por exemplo, essas ameaças seriam criadas se uma decisão tomada ou trabalho executado por uma pessoa no período anterior, enquanto contratada pelo cliente, precisar ser avaliada no período atual como parte do trabalho de auditoria atual. A existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de fatores como:

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

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

Função de conselheiro ou diretor em cliente de auditoria

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

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

Disposições gerais

150. A utilização do mesmo pessoal sênior em trabalho de auditoria por período de tempo prolongado cria ameaças de familiaridade e de interesse próprio. A importância das ameaças depende de fatores como:

- por quanto tempo a pessoa tem sido membro da equipe de auditoria;
- papel da pessoa na equipe de auditoria;
- estrutura da firma;
- natureza do trabalho de auditoria;
- se a equipe gerencial do cliente foi alterada;
- se a natureza ou a complexidade dos assuntos contábeis e de relatório do cliente mudou.

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

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

Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público

151. Em trabalhos de auditoria de entidade de interesse do público, o profissional não deve atuar como sócio chave da auditoria por mais de cinco anos. Depois desse período de cinco anos, a pessoa não deve ser membro da equipe de trabalho ou sócio chave da auditoria para o cliente pelo prazo de dois anos. Durante esse período de dois anos, a pessoa não deve participar da auditoria da entidade, efetuar controle de qualidade para o trabalho, consultar a equipe de trabalho ou o cliente sobre assuntos técnicos ou específicos do setor, transações ou eventos ou de outra forma influenciar diretamente o resultado do trabalho.

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

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

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

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

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

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

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

Prestação de serviços que não são de asseguração a clientes de auditoria

156. As firmas tradicionalmente prestam a seus clientes de auditoria uma gama de serviços que não são de asseguração que são condizentes com suas habilidades e especialização. A prestação de serviços que não são de asseguração, contudo, pode criar ameaças à independência da firma ou dos membros da equipe de auditoria. As ameaças criadas mais frequentemente são ameaças de autorrevisão, de interesse próprio e de defesa do interesse do cliente.

157. Novos desenvolvimentos em negócios, a evolução dos mercados financeiros e mudanças na tecnologia da informação tornam impossível elaborar uma relação completa dos serviços que não são de asseguração que podem ser prestados a um cliente de auditoria. Quando a orientação específica sobre um serviço que não é de asseguração, em particular, não está incluído nesta Norma, a estrutura conceitual sobre a independência deve ser aplicada na avaliação das circunstâncias específicas.

158. Antes de a firma aceitar um trabalho para prestar serviço que não é de asseguração a um cliente de auditoria, deve-se avaliar se a prestação desse serviço criaria ameaça à independência. Na avaliação da importância de qualquer ameaça criada por serviço que não é de asseguração específico, deve ser considerada qualquer ameaça que a equipe de auditoria acredita que é criada pela prestação de outros serviços que não são de asseguração relacionados. Se for criada ameaça que não pode ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, o serviço que não é de asseguração não deve ser prestado.

159. A prestação de certos serviços que não são de asseguração a um cliente de auditoria pode criar ameaça à independência tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Entretanto, será considerado que a violação involuntária pela prestação desse serviço a uma entidade relacionada, divisão ou em relação a um item isolado das demonstrações contábeis desse cliente não compromete a independência se quaisquer ameaças foram reduzidas a um nível aceitável mediante acordos para que essa entidade relacionada, essa divisão ou esse item isolado das demonstrações contábeis sejam auditados por outra firma, ou quando outra firma refaz o serviço que não é de asseguração na extensão necessária para permitir que ela assuma a responsabilidade pelo serviço.

160. A firma pode prestar serviços que não são de asseguração, que seriam de outra forma restritos segundo esta Norma, às seguintes entidades relacionadas do cliente de auditoria:

- (a) entidade, que não é cliente de auditoria, que tem controle direto ou indireto sobre o cliente de auditoria;
- (b) entidade, que não é cliente de auditoria, que tem interesse financeiro direto no cliente, se essa entidade tem influência significativa sobre o cliente, e o interesse no cliente é relevante para essa entidade;
- (c) entidade, que não é cliente de auditoria, que está sob o mesmo controle que o cliente de auditoria.

Se for razoável concluir que (a) os serviços não criam ameaça de autorrevisão porque os resultados dos serviços não serão submetidos a procedimentos de auditoria, e (b) quaisquer ameaças que são criadas pela prestação desses serviços são eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável pela aplicação de salvaguardas.

161. O serviço que não é de asseguração prestado para cliente de auditoria não compromete a independência da firma quando o cliente se torna entidade de interesse do público se:

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

Responsabilidades da administração

162. A administração da entidade executa várias atividades ao administrá-la no melhor interesse das partes interessadas da entidade. Não é possível especificar todas as atividades que são de responsabilidade da administração. Entretanto, essas responsabilidades conduzem e orientam a entidade, incluindo a tomada de decisões significativas sobre a aquisição, a distribuição e o controle de recursos humanos, financeiros, físicos e intangíveis.

163. Para uma atividade ser considerada como de responsabilidade da administração depende das circunstâncias e essa avaliação requer o exercício de julgamento. Exemplos de atividades que seriam geralmente consideradas responsabilidade da administração incluem:

- estabelecer políticas e orientação estratégica;
- orientar e assumir a responsabilidade pelas ações dos empregados da entidade;

- autorizar transações;
 - decidir quais recomendações da firma ou de outros terceiros implementar;
 - assumir a responsabilidade pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - assumir a responsabilidade por planejar, implementar e manter o controle interno.
164. As atividades rotineiras e administrativas, ou que envolvem assuntos não significativos, geralmente não são consideradas como de responsabilidade da administração. Por exemplo, se a firma executar uma transação irrelevante que foi autorizada pela administração ou monitorar as datas para entrega de documentos societários e informar um cliente de auditoria sobre essas datas não é considerado responsabilidade da administração. Além disso, prestar consultoria e fornecer recomendações para auxiliar a administração a desempenhar suas responsabilidades não significa assumir suas responsabilidades.
165. Se a firma viesse assumir responsabilidade da administração para cliente de auditoria, as ameaças seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Por exemplo, decidir sobre quais recomendações da firma implementar criaria ameaças de autorrevisão e de interesse próprio. Além disso, assumir a responsabilidade da administração cria ameaça de familiaridade porque a firma torna-se estreitamente alinhada com as opiniões e os interesses da administração. Portanto, a firma não deve assumir a responsabilidade da administração de cliente de auditoria.
166. Para evitar o risco de assumir a responsabilidade da administração na prestação de serviços que não é de asseguarção para cliente de auditoria, a firma deve estar confortável que um membro da administração é responsável pelos julgamentos e por tomar as decisões significativas que são de responsabilidade da administração, avaliando os resultados do serviço e aceitando a responsabilidade pelas medidas a serem tomadas em decorrência dos resultados do serviço. Dessa forma, reduz-se o risco de a firma efetuar julgamentos e tomar decisões significativas inadvertidamente em nome da administração. O risco é ainda mais reduzido quando a firma dá ao cliente a oportunidade de efetuar julgamentos e tomar decisões com base em análise e apresentação objetiva e transparente dos assuntos.

Elaboração de registros contábeis e de demonstrações contábeis

Disposições gerais

167. A administração (da entidade) é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatórios financeiros aplicável. Essas responsabilidades incluem:
- originar ou alterar lançamentos no livro diário ou avaliar as classificações contábeis de transações;
 - elaborar ou alterar documentos fonte ou originar dados, em formato eletrônico ou outro formato, evidenciando a ocorrência de uma transação (por exemplo, pedidos de compra, registros de horas trabalhadas e pedidos de clientes).
168. A prestação de serviços contábeis e de escrituração contábil a um cliente de auditoria, como elaboração de registros contábeis ou demonstrações contábeis, cria ameaça de autorrevisão quando a firma posteriormente audita as demonstrações contábeis.

169. Entretanto, o processo de auditoria necessita de diálogo entre a firma e a administração do cliente de auditoria, que pode envolver:
- (a) a aplicação de normas ou políticas contábeis e requisitos de divulgação de demonstrações contábeis;
 - (b) a adequação do controle e dos métodos financeiros e contábeis usados na determinação dos valores declarados de ativos e passivos; ou
 - (c) proposta de ajuste de lançamentos no livro diário. Essas atividades são consideradas como parte normal do processo de auditoria e, geralmente, não criam ameaças à independência.
170. Da mesma forma, o cliente pode solicitar assistência técnica da firma sobre assuntos como solução de problemas de conciliação contábil ou análise e consolidação de informações para apresentação de relatórios de acordo com as exigências de órgãos reguladores. Além disso, o cliente pode solicitar consultoria sobre assuntos contábeis, como a conversão de demonstrações contábeis existentes de uma estrutura de práticas contábeis para outra (por exemplo, cumprir as políticas contábeis do grupo ou passar para uma estrutura de práticas contábeis diferente, como as normas internacionais de contabilidade). Esses serviços geralmente não criam ameaças à independência desde que a firma não assuma responsabilidade que seja da administração.

Clientes de auditoria que não são entidades de interesse do público

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

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

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

Clientes de auditoria que são entidades de interesse do público

172. Exceto em situações de emergência, a firma não deve prestar a um cliente de auditoria, que é entidade de interesse do público, serviços contábeis e de escrituração contábil, incluindo serviços de folha de pagamento ou elaboração de demonstrações contábeis sobre as quais a

firma emitirá relatório de auditoria contendo opinião ou de informações financeiras que formam a base das demonstrações contábeis.

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

Situações de emergência

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

Serviços de avaliação

Disposições gerais

175. Avaliação consiste em desenvolver premissas em relação a futuros acontecimentos, aplicar metodologias e técnicas apropriadas, combiná-las para calcular determinado valor ou intervalo de valores para um ativo, um passivo ou um negócio como um todo.
176. A execução de serviços de avaliação para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:
- se a avaliação terá efeito relevante sobre as demonstrações contábeis;
 - a extensão do envolvimento do cliente na determinação e aprovação da metodologia de avaliação e outras questões de julgamento importantes;
 - a disponibilidade de metodologias e orientações profissionais estabelecidas;
 - para avaliações que envolvem metodologias padrão ou estabelecidas, o grau de subjetividade inerente ao item;
 - a confiabilidade e extensão dos dados de suporte;

- o grau de dependência em futuros eventos de tal natureza que poderia criar volatilidade inerente significativa nos valores envolvidos;
- a extensão e clareza das divulgações nas demonstrações contábeis.

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

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

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

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

Cientes de auditoria que não são entidades de interesse do público

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

Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público

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

Serviços fiscais

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

- elaboração de declarações de impostos;
- cálculos de impostos com a finalidade de elaborar os lançamentos contábeis;
- planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária;
- assessoria na solução de disputas fiscais.

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

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

Elaboração de declarações de impostos

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

Cálculos de impostos com a finalidade de elaborar lançamentos contábeis

Clientes de auditoria que não são entidades de interesse do público

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

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

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

Clientes de auditoria que são entidades de interesse do público

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

Planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária

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

Por exemplo, a prestação de serviços de planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária quando a consultoria é claramente suportada pela autoridade fiscal ou

outro precedente, por prática estabelecida ou com base em legislação fiscal que provavelmente prevaleça, geralmente não cria ameaça à independência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assessoria na solução de disputas fiscais

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

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

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

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

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

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

Serviços de auditoria interna

Disposições gerais

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

- monitoramento do controle interno - revisão dos controles, monitoramento de sua operação e recomendação de melhorias;
- exame de informações financeiras e operacionais - revisão dos meios usados para identificar, mensurar, classificar e comunicar informações financeiras e operacionais, e

indagação específica sobre itens individuais, incluindo teste detalhado de transações, saldos e procedimentos;

- revisão da economia, eficiência e eficácia de atividades operacionais, incluindo atividades não financeiras da entidade;
- revisão do cumprimento de leis, regulamentos e outros requisitos externos, e das políticas e diretrizes da administração e outros requisitos internos.

196. Os serviços de auditoria interna envolvem auxiliar o cliente de auditoria na execução de suas atividades de auditoria interna. A prestação de serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria cria ameaça de autorrevisão à independência se a firma usa o trabalho de auditoria interna no curso da auditoria externa subsequente. A execução de parte significativa das atividades de auditoria interna do cliente aumenta a possibilidade de que o pessoal da firma que presta serviços de auditoria interna assumirá responsabilidade administrativa. Se o pessoal da firma assume responsabilidades da administração ao prestar serviços de auditoria interna, a ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, o pessoal da firma não deve assumir responsabilidades da administração ao prestar serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria.

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

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

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

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

- (d) a administração do cliente avalia e determina quais recomendações resultantes dos serviços de auditoria interna implementa e administra o processo de implementação;
- (e) a administração do cliente comunica aos responsáveis pela governança as constatações e recomendações significativas resultantes dos serviços de auditoria interna.

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

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

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

Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público

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

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

Serviços de tecnologia da informação

Disposições gerais

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

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

Cientes de auditoria que não são entidades de interesse do público

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

Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público

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

Serviços de suporte a litígio

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

Serviços legais

209. Para fins desta Norma, serviços legais são definidos como aqueles em que a pessoa que presta os serviços deve ser habilitada para fazê-los perante tribunais da jurisdição em que o serviço deve ser prestado ou ter a formação legal exigida. Esses serviços legais podem incluir, dependendo da jurisdição, ampla e diversificada gama de áreas, incluindo serviços corporativos e comerciais a clientes, como suporte a contratos, litígios, assessoria jurídica em fusões e aquisições e suporte e auxílio a departamentos jurídicos internos de clientes. A prestação de serviços legais a uma entidade que é cliente de auditoria pode criar ameaças de autorrevisão e de defesa do interesse do cliente.
210. Os serviços legais que auxiliam um cliente de auditoria na execução de transação (por exemplo, suporte a contratos, assessoria jurídica, *due diligence* legal e reestruturação) podem criar ameaças de autorrevisão. A existência e a importância de qualquer ameaça dependem de fatores como:
- natureza do serviço;
 - se o serviço é prestado por membro da equipe de auditoria;
 - materialidade de qualquer assunto relacionado com as demonstrações contábeis do cliente.
- A importância de qualquer ameaça criada deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
- utilizar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
 - utilizar outro profissional que presta serviços que não esteve envolvido na prestação dos serviços legais para prestar consultoria à equipe de auditoria sobre o serviço e revisar o tratamento nas demonstrações contábeis.
211. Defender os interesses de cliente de auditoria na solução de disputa ou litígio quando os valores envolvidos são relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria criaria ameaça de defesa de interesse do cliente e de autorrevisão tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Portanto, a firma não deve prestar esse tipo de serviço para cliente de auditoria.
212. Quando a firma é solicitada a defender os interesses de cliente de auditoria na solução de disputa ou litígio em que os valores envolvidos não são relevantes para as demonstrações

contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, a firma deve avaliar a importância de quaisquer ameaças de representação e de autorrevisão criadas e aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:

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

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

Serviços de recrutamento

Disposições gerais

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

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

A importância de qualquer ameaça criada deve ser avaliada e salvaguardas devem ser aplicadas quando necessário para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Em todos os casos, a firma não deve assumir responsabilidades da administração, incluindo atuar como negociador em nome do cliente, e a decisão sobre contratação deve ser tomada pelo cliente.

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

Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público

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

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

Serviços financeiros corporativos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Honorários

Tamanho relativo dos honorários

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

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

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

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

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

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

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

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

Cientes de auditoria que são entidades de interesse do público

222. Quando um cliente de auditoria é entidade de interesse do público e, por dois anos consecutivos, o total de honorários nesse cliente e em suas respectivas entidades relacionadas (sujeito às considerações do item 27) representa mais de 15% do total de honorários recebidos pela firma que está emitindo o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do cliente, a firma deve divulgar para os responsáveis pela governança o fato de que o total

desses honorários representa mais de 15% do total de honorários recebidos pela firma, discutindo quais salvaguardas abaixo ela aplicará para reduzir a ameaça a um nível aceitável e aplicar a salvaguarda selecionada:

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

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

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

Honorários vencidos

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

Honorários contingentes

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

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

226. Honorários contingentes cobrados direta ou indiretamente pela firma, por exemplo, por meio de intermediário, em relação ao serviço que não é de asseguaração prestado a um cliente de auditoria também podem criar ameaça de interesse próprio. A ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável se:

- (a) os honorários são cobrados pela firma que está expressando o relatório sobre as demonstrações contábeis e os honorários são relevantes ou espera-se que sejam relevantes para essa firma;
- (b) os honorários são cobrados por firma da rede que participa de parte significativa da auditoria e os honorários são relevantes ou espera-se que sejam relevantes para essa firma;
- (c) o resultado do serviço que não é de asseguaração e o valor dos honorários desse serviço, dependem de julgamento futuro ou presente relacionado com a auditoria de valor relevante nas demonstrações contábeis.

Consequentemente, esses acordos não devem ser aceitos.

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

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

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

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

Políticas de remuneração e avaliação

228. É criada ameaça de interesse próprio quando membro da equipe de auditoria é avaliado ou remunerado por vender serviços que não é de asseguaração para cliente de auditoria. A importância da ameaça depende:

- da proporção da remuneração da pessoa ou da avaliação de desempenho que é baseada na venda desses serviços;
- do papel da pessoa na equipe de auditoria; e
- se as decisões sobre promoção são influenciadas pela venda desses serviços.

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

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

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

Presentes e afins

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

Litígio real ou ameaça de litígio

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

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

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

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

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

Os itens 232 a 499 foram intencionalmente deixados em branco.

Relatórios que incluem restrição de uso e de distribuição

Introdução

500. Os requisitos de independência nesta Seção aplicam-se a todos os trabalhos de auditoria. Entretanto, em determinadas circunstâncias que envolvem trabalhos de auditoria em que o relatório inclui restrição de uso e de distribuição e desde que sejam atendidas as condições descritas nos itens 501 e 502, os requisitos de independência nesta Norma podem ser

modificados conforme previsto nos itens 505 a 514. Estes itens são aplicáveis somente em trabalho de auditoria sobre demonstrações contábeis para propósito específico que:

- (a) têm a finalidade de fornecer conclusão positiva ou negativa de que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, no caso de estrutura de apresentação adequada, que as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com tal estrutura;
- (b) o relatório de auditoria inclui restrição de uso e de distribuição. As modificações não são permitidas no caso de auditoria de demonstrações contábeis requerida por lei ou regulamento.

501. As modificações nos requisitos desta Norma são permitidas se os usuários previstos dos relatórios: (a) têm conhecimento sobre o objetivo e as limitações do relatório, e (b) concordam explicitamente com a aplicação dos requisitos de independência modificados. Os usuários previstos podem obter conhecimento sobre o objetivo e as limitações do relatório por meio da sua participação, direta ou indiretamente por intermédio de seu representante com poderes para atuar pelos usuários previstos, no estabelecimento da natureza e do escopo do trabalho. Essa participação aumenta a capacidade da firma de comunicar-se com os usuários previstos sobre assuntos de independência, incluindo as circunstâncias que são relevantes para a avaliação das ameaças à independência e as salvaguardas aplicáveis necessárias para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e para obter sua concordância sobre os requisitos de independência modificados que devem ser aplicados.

502. A firma deve comunicar (por exemplo, em uma carta de contratação) aos usuários previstos sobre os requisitos de independência que devem ser aplicados com relação à prestação do serviço de auditoria. Quando os usuários previstos são uma classe de usuários (por exemplo, credores em contrato de empréstimo sindicalizado) que não são especificamente identificáveis por nome na época em que os termos do trabalho são estabelecidos, esses usuários devem ser posteriormente informados sobre os requisitos de independência acordados pelo representante (por exemplo, pela disponibilização pelo representante da carta de contratação da firma a todos os usuários).

503. Se a firma também emite relatório de auditoria que não inclui restrição de uso ou de distribuição para o mesmo cliente, as disposições dos itens 500 a 514 não dispensam a aplicação das disposições dos itens 1 a 232 a esse trabalho de auditoria.

504. As modificações nos requisitos desta Norma que são permitidas nas circunstâncias especificadas acima estão descritas nos itens 505 a 514. É requerido o cumprimento de todos os outros aspectos das disposições desta Norma.

Entidades de interesse do público

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

Entidades relacionadas

506. Quando as condições especificadas nos itens 500 a 502 são atendidas, as referências ao cliente de auditoria não incluem suas entidades relacionadas. Entretanto, quando a equipe de auditoria sabe ou suspeita que uma relação ou circunstância envolvendo outra entidade

relacionada do cliente é pertinente para a avaliação da independência da firma em relação ao cliente, a equipe de auditoria deve incluir essa entidade relacionada na identificação e avaliação de ameaças à independência e na aplicação das salvaguardas adequadas.

Redes e firmas em rede

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Emprego em cliente de auditoria

513. Deve ser feita avaliação da importância de quaisquer ameaças de quaisquer relacionamentos empregatícios, conforme descrito nos itens 134 a 138. Quando existe ameaça que não está em um nível aceitável, salvaguardas devem ser aplicadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a

um nível aceitável. Exemplos de salvaguardas que podem ser apropriadas incluem aquelas especificadas no item 136.

Prestação de serviços que não são de asseguração

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

Vigência da Norma

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

Entidade de interesse do público

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

Rotação de sócios

2. Para um sócio que está sujeito às regras de rotação do item 151 desta Norma em decorrência da definição de “sócio chave da auditoria”, e que não for o sócio do trabalho nem a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, as regras de rotação entram em vigor para a auditoria ou a revisão de demonstrações contábeis de exercícios que iniciarem após 14 de dezembro de 2011. Por exemplo, para um cliente de auditoria cujo exercício fiscal inicie em 1º de janeiro, o sócio chave da auditoria, mas que não tenha sido o sócio do trabalho nem a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, desempenhou o seu papel por cinco ou mais anos isto é, nas auditorias dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2005 a 2010. Nesse caso, ele deve ser retirado do trabalho após desempenhar o papel de sócio chave da auditoria por mais um ano, isto é, após concluir a auditoria do exercício de 2011.
3. Para o sócio do trabalho ou a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho que, imediatamente antes de assumir qualquer destes dois papéis, tenha desempenhado outro papel de sócio chave de auditoria para aquele cliente, e que, no início do primeiro exercício que começar após 14 de dezembro de 2010, já tenha desempenhado o papel do sócio do trabalho ou da pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho por quatro anos ou menos, as regras de transição também serão aplicáveis para a auditoria ou a revisão de demonstrações contábeis de exercícios que iniciarem após 14 de dezembro de 2011. Por exemplo, para um cliente de auditoria cujo exercício fiscal inicie em 1º de janeiro, um sócio que desempenhou papel de sócio chave da auditoria, mas que não tenha sido o sócio do trabalho nem a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho, durante os exercícios de 2004 a 2007, e depois ter desempenhado o papel do sócio do trabalho por mais três anos, ou seja, para os exercícios de 2008 a 2010, deverá ser substituído após desempenhar o papel do sócio do trabalho por mais um ano, isto é, após concluir a auditoria do exercício de 2011.

Prestação de serviços que não são de asseguração

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

Tamanho relativo dos honorários

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

Políticas de remuneração e avaliação

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

Definições

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entidade de interesse do público é:

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

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

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

- (e) controle em comum com o cliente (entidade-irmã) se a entidade-irmã e o cliente forem relevantes para a entidade que controla tanto o cliente como a entidade-irmã.

Equipes de asseguarção são:

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

Equipes de auditoria são:

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

Equipes de revisão são:

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

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

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

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

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

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

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

Firma é:

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

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

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

Independência é:

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

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

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

Interesse financeiro direto – interesse financeiro:

- de propriedade direta ou controlado por pessoa ou entidade (incluindo aqueles administrados discricionariamente por outros);
- de usufruto por meio de veículo coletivo de investimento, espólio, *trust* ou outro intermediário sobre o qual a pessoa ou a entidade tem controle ou capacidade de influenciar as decisões de investimento.

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

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

Princípios fundamentais são:

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

Rede é uma estrutura maior que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.312/10

Aprova a NBC PA 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, que inclui as normas de auditoria, revisão e asseguração aplicáveis no Brasil às Normas de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC),

CONSIDERANDO que a Federação Internacional de Contadores (IFAC) revisou, em 2009 para vigor a partir de 2011, seu Código de Ética do Contador,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC PA 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração que tem por base a Seção 291 do Código de Ética do Contador da IFAC.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2011.

Brasília, 9 de dezembro de 2010.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 945

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC PA 291 – INDEPENDÊNCIA – OUTROS TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO

[Voltar ao índice](#)

INTRODUÇÃO	1 – 3
ABORDAGEM DA ESTRUTURA CONCEITUAL SOBRE A INDEPENDÊNCIA	4 – 11
TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO	12 – 16
TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO BASEADOS EM AFIRMAÇÕES	17 – 19
TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO DE RELATÓRIO DIRETO	20
RELATÓRIOS QUE INCLUEM RESTRIÇÃO DE USO E DE DISTRIBUIÇÃO	21 – 27
PARTES RESPONSÁVEIS MÚLTIPLAS	28
DOCUMENTAÇÃO	29
PERÍODO DE CONTRATAÇÃO	30 – 32
OUTRAS CONSIDERAÇÕES	33
ITENS SEM UTILIZAÇÃO	34 – 99
APLICAÇÃO DA ESTRUTURA CONCEITUAL SOBRE A INDEPENDÊNCIA	100 – 103
INTERESSES FINANCEIROS	104 – 112
EMPRÉSTIMOS E GARANTIAS	113 – 118
RELACIONAMENTOS COMERCIAIS	119 – 120
RELACIONAMENTOS FAMILIARES E PESSOAIS	121 – 127
VÍNCULOS EMPREGATÍCIOS COM CLIENTES DE ASSEGURAÇÃO	128 – 131
SERVIÇO RECENTE EM CLIENTE DE ASSEGURAÇÃO	132 – 134
FUNÇÃO DE CONSELHEIRO OU DIRETOR EM CLIENTE DE ASSEGURAÇÃO	135 – 138
ASSOCIAÇÃO DO PESSOAL SÊNIOR COM CLIENTES DE ASSEGURAÇÃO	139
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE NÃO SÃO DE ASSEGURAÇÃO A CLIENTES DE ASSEGURAÇÃO	140 – 150
Responsabilidades da administração	143 – 147
Outras considerações	148 – 150
HONORÁRIOS	151 – 157
Tamanho relativo dos honorários	151 – 152
Honorários vencidos	153
Honorários contingentes	154 – 157
PRESENTES E AFINS	158
LITÍGIO REAL OU AMEAÇA DE LITÍGIO	159
INTERPRETAÇÃO	
DEFINIÇÕES	

Introdução

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

Abordagem da estrutura conceitual sobre a independência

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

5. Independência compreende:

Independência de pensamento

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

Aparência de independência

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

6. A abordagem da estrutura conceitual deve ser aplicada pelos profissionais para:

- identificar ameaças à independência (ver item 7 da NBC PA 290);

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

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

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

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

Trabalhos de asseguarção

12. Conforme explicado adicionalmente na NBC TA 01, no trabalho de asseguarção o auditor emite conclusão destinada a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos (que não

sejam a parte responsável) no resultado da avaliação ou mensuração do objeto com base em critérios.

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

Trabalhos de asseguração baseados em afirmações

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

membro da equipe de asseguarção, a firma, uma firma em rede e a parte responsável pelo objeto.

Trabalhos de asseguarção de relatório direto

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

Relatórios que incluem restrição de uso e de distribuição

21. Em determinadas circunstâncias em que o relatório de asseguarção inclui restrição de uso e de distribuição, e desde que sejam atendidas certas condições deste item e do item 22, os requisitos de independência nesta Norma podem ser modificados. As modificações nos requisitos desta Norma são permitidas se os usuários previstos do relatório (a) têm conhecimento sobre o objetivo, as informações sobre o objeto e as limitações do relatório, e (b) concordam explicitamente com a aplicação dos requisitos de independência modificados. Os usuários previstos podem obter conhecimento sobre o objetivo, as informações sobre o objeto e as limitações do relatório por meio da sua participação, direta ou indiretamente pelo seu representante com autoridade de atuar pelos usuários previstos, no estabelecimento da natureza e do escopo do trabalho. Essa participação aumenta a capacidade da firma de comunicar-se com os usuários previstos sobre assuntos de independência, incluindo as circunstâncias que são relevantes para a avaliação das ameaças à independência e as salvaguardas aplicáveis necessárias para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e para obter sua concordância sobre os requisitos de independência modificados que devem ser aplicados.
22. A firma deve comunicar (por exemplo, em carta de contratação) aos usuários previstos sobre os requisitos de independência que devem ser aplicados com relação à prestação de serviço de asseguarção. Quando os usuários previstos são uma classe de usuários (por exemplo, credores em contrato de empréstimo sindicalizado) que não são especificamente identificáveis por nome na época em que os termos do trabalho são estabelecidos, esses usuários devem ser posteriormente informados sobre os requisitos de independência acordados pelo representante (por exemplo, pela disponibilização pelo representante da carta de contratação da firma a todos os usuários).
23. Se a firma também emite relatório de asseguarção que não inclui restrição de uso ou de distribuição para o mesmo cliente, as disposições dos itens 25 a 27 não mudam o requisito para aplicar as disposições dos itens 1 a 159 a esse trabalho de asseguarção. Se a firma também emite relatório de auditoria, que inclui ou não restrição de uso ou de distribuição, para o mesmo cliente, as disposições da NBC PA 290 devem ser aplicadas a esse trabalho de auditoria.
24. As modificações nos requisitos desta Norma que são permitidas nas circunstâncias especificadas acima estão descritas nos itens 25 a 27. É requerido o cumprimento de todos os outros aspectos desta Norma.
25. Quando as condições especificadas nos itens 21 e 22 são atendidas, as disposições pertinentes especificadas nos itens 104 a 134 aplicam-se a todos os membros da equipe de trabalho, seus familiares imediatos e familiares próximos. Além disso, deve-se avaliar se são criadas

ameaças à independência por interesses e relacionamentos entre o cliente de asseguarção e os seguintes membros da equipe de asseguarção:

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

Deve ser feita também avaliação, por referência às disposições especificadas nos itens 104 a 134, de quaisquer ameaças que a equipe de trabalho acredita que são criadas por interesses e relacionamentos entre o cliente de asseguarção e outras pessoas na firma que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de asseguarção, incluindo aquelas que recomendam a remuneração, ou que exerçam supervisão direta, administração ou outra forma de monitoramento do sócio do trabalho de asseguarção em relação à execução do trabalho de asseguarção.

26. Mesmo que as condições especificadas nos itens 21 e 22 sejam atendidas, se a firma tem interesse financeiro relevante, direto ou indireto, no cliente de asseguarção, a ameaça de interesse próprio criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Conseqüentemente, a firma não deve ter tal interesse financeiro. Além disso, a firma deve cumprir as outras disposições aplicáveis desta Norma, descritas nos itens 113 a 159.
27. Deve ser feita, também, avaliação de quaisquer ameaças que a firma acredita que são criadas por interesses e relacionamentos de firmas em rede.

Partes responsáveis múltiplas

28. Em alguns trabalhos de asseguarção, baseados em afirmações ou de relatório direto, pode haver diversas partes responsáveis. Ao avaliar se é necessário aplicar as disposições desta Norma a cada parte responsável nesses trabalhos, a firma pode levar em conta se o interesse ou o relacionamento entre a firma, o membro da equipe de asseguarção e a parte responsável específica criaria ameaça à independência que não é insignificante ou sem importância no contexto das informações sobre o objeto. Isso leva em conta fatores como:

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

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

Documentação

29. A documentação fornece evidência dos julgamentos do auditor na formação de conclusões sobre o cumprimento de requisitos de independência. A ausência de documentação não é determinante se a firma considerou o assunto específico nem se ela é independente. O auditor deve documentar as conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência e a essência de quaisquer discussões pertinentes que suportam essas conclusões. Conseqüentemente:

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

Período de contratação

30. A independência em relação ao cliente de asseguarção é requerida durante o período de contratação e o período coberto pelas informações sobre o objeto. O período de contratação começa quando a equipe de asseguarção inicia a execução dos serviços referentes ao trabalho específico. O período de contratação termina quando o relatório de asseguarção é emitido. Quando o trabalho é de natureza recorrente, ele termina com a notificação de qualquer das partes de que o relacionamento profissional terminou ou com a emissão do relatório final de asseguarção, o que ocorrer por último.
31. Quando a entidade se torna cliente de asseguarção durante ou após o período coberto pelas informações sobre o objeto sobre as quais a firma expressará sua conclusão, a firma deve avaliar se são criadas quaisquer ameaças à independência por:
- relacionamentos financeiros ou comerciais com o cliente de asseguarção durante ou após o período coberto pelas informações sobre o objeto, mas antes da aceitação do trabalho de asseguarção;
 - serviços prestados anteriormente ao cliente de asseguarção.
32. Se um serviço que não é de asseguarção foi prestado ao cliente de asseguarção durante ou após o período coberto pelas informações sobre o objeto, mas antes de a equipe de asseguarção iniciar a execução dos serviços de asseguarção, e o serviço não seria permitido durante o período de contratação de asseguarção, a firma deve avaliar quaisquer ameaças à independência criadas pelo serviço. Se a ameaça não está em um nível aceitável, o trabalho de asseguarção somente deve ser aceito se forem aplicadas salvaguardas para eliminar quaisquer ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Exemplos dessas salvaguardas incluem:
- não incluir pessoal que prestou o serviço que não é de asseguarção como membros da equipe de asseguarção;
 - revisão, por outro auditor, do trabalho de asseguarção e do trabalho que não é de asseguarção conforme seja apropriado;
 - contratação de outra firma para avaliar os resultados do serviço que não é de asseguarção ou encaminhamento do serviço que não é de asseguarção para ser feito por outra firma na extensão necessária para permitir que ela assuma a responsabilidade pelo serviço.
- Entretanto, se o serviço que não é de asseguarção não foi concluído e não é prático concluir ou terminar o serviço antes do início dos serviços profissionais relacionados com o trabalho de asseguarção, a firma somente deve aceitar o trabalho de asseguarção se estiver confortável que:
- o serviço que não é de asseguarção será concluído em curto período de tempo;
 - o cliente tem acordos para transferir o serviço para outro prestador de serviço em curto período de tempo.

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

Outras considerações

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

Os itens 34 a 99 foram intencionalmente deixados em branco.

Aplicação da estrutura conceitual sobre a independência

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

Interesses financeiros

104. Deter interesse financeiro em cliente de asseguarção pode criar ameaça de interesse próprio. A existência e a importância de qualquer ameaça criada depende: (a) do papel da pessoa que detém o interesse financeiro, (b) se o interesse financeiro é direto ou indireto, e (c) da relevância do interesse financeiro.

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

- (d) o *trustee*, um familiar imediato do *trustee*, ou a firma não possam influenciar significativamente qualquer decisão de investimento que envolva interesse financeiro no cliente de asseguarção.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Empréstimos e garantias

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

Relacionamentos comerciais

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

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

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

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

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

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

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

Relacionamentos familiares e pessoais

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

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

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

de asseguarção. A proximidade do relacionamento é tal que nenhuma outra salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, ninguém com relacionamento desse tipo deve ser membro da equipe de asseguarção.

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

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

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

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

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

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

A importância das ameaças depende de fatores como:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vínculos empregatícios com clientes de asseguarção

128. Podem ser criadas ameaças de familiaridade ou de intimidação se conselheiro ou diretor do cliente de asseguarção, ou empregado que pode exercer influência significativa sobre as

informações sobre o objeto do trabalho de asseguração, foi membro da equipe de asseguração ou sócio da firma.

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

- (a) cargo que a pessoa assumiu no cliente;
- (b) envolvimento que a pessoa terá com a equipe de asseguração;
- (c) tempo decorrido desde que a pessoa deixou de ser membro da equipe de asseguração ou sócio da firma;
- (d) cargo anterior que a pessoa tinha na equipe de asseguração ou firma, por exemplo, se a pessoa era responsável por manter contato regular com a administração ou com os responsáveis pela governança do cliente.

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

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

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

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

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

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

Serviço recente em cliente de asseguração

132. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, autorrevisão ou familiaridade se um membro da equipe de asseguração recentemente desempenhou a função de conselheiro, diretor ou

empregado do cliente de asseguarção. Este seria o caso, por exemplo, quando um membro da equipe de asseguarção precisa avaliar elementos das informações sobre o objeto que o membro da equipe de asseguarção elaborou enquanto era empregado do cliente.

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

134. Podem ser criadas ameaças de interesse próprio, autorrevisão ou familiaridade se, antes do período coberto pelo relatório de asseguarção, um membro da equipe de asseguarção desempenhou função de conselheiro ou diretor do cliente de asseguarção ou foi empregado que pôde exercer influência significativa sobre as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção. Por exemplo, essas ameaças seriam criadas se uma decisão tomada ou trabalho executado por pessoa no período anterior, enquanto empregada pelo cliente, precisar ser avaliada no período atual como parte do trabalho de asseguarção atual. A existência e a importância de quaisquer ameaças dependem de fatores como:

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

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

Função de conselheiro ou diretor em cliente de asseguarção

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

136. Serviços administrativos e societários podem ser solicitados ao auditor (em outras jurisdições, exercidos por secretário geral). Esses serviços podem variar desde tarefas administrativas, como administração de pessoal e manutenção de registros da empresa, a tarefas diversas, como assegurar que a empresa cumpra regulamentações ou prestar consultoria sobre assuntos de governança corporativa. Geralmente, considera-se que a execução dessas tarefas implica em uma associação próxima com a entidade.

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

Nessas circunstâncias, a importância das ameaças deve ser avaliada e salvaguardas aplicadas quando necessário para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

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

Associação do pessoal sênior com clientes de asseguração

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

- por quanto tempo a pessoa foi membro da equipe de asseguração;
- o papel da pessoa na equipe de asseguração;
- a estrutura da firma;
- a natureza do trabalho de asseguração;
- se a equipe administrativa do cliente foi alterada;
- se a natureza ou complexidade das informações sobre o objeto mudou.

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

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

Prestação de serviços que não são de asseguração a clientes de asseguração

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

Responsabilidades da administração

143. A administração da entidade executa várias atividades no melhor interesse de seus acionistas, quotistas e de outros interessados na entidade. Não é possível especificar todas as atividades que são de responsabilidade da administração. Entretanto as responsabilidades da administração incluem conduzir e orientar a entidade, inclusive tomar decisões significativas sobre aquisição, distribuição e controle de recursos humanos, financeiros, físicos e intangíveis.
144. Para uma atividade ser considerada como de responsabilidade da administração depende das circunstâncias e esta avaliação requer o exercício de julgamento. Exemplos de atividades que seriam geralmente consideradas responsabilidade da administração incluem:
- estabelecer políticas e orientação estratégica;
 - orientar e assumir a responsabilidade pelas ações dos empregados da entidade;
 - autorizar transações;
 - decidir quais recomendações da firma ou de outros terceiros implementar;
 - assumir a responsabilidade por planejar, implementar e manter o controle interno.
145. As atividades rotineiras e administrativas, ou que envolvem assuntos não significativos, geralmente não são consideradas como de responsabilidade da administração. Por exemplo, executar uma transação irrelevante que foi autorizada pela administração ou monitorar as datas para entrega de documentos societários e avisar um cliente de asseguarção sobre essas datas não é considerado uma responsabilidade da administração. Além disso, prestar consultoria e fornecer recomendações para auxiliar a administração a desempenhar suas responsabilidades não significa assumir responsabilidade administrativa.
146. Assumir responsabilidade administrativa por cliente de asseguarção pode criar ameaças à independência. Se a firma tivesse que assumir a responsabilidade administrativa como parte do serviço de asseguarção, as ameaças seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a um nível aceitável. Consequentemente, ao prestar serviços de asseguarção a um cliente, a firma não deve assumir responsabilidade administrativa como parte do serviço de asseguarção. Se a firma assume responsabilidade administrativa como parte de quaisquer outros serviços prestados ao cliente de asseguarção, ela deve assegurar que a responsabilidade não esteja relacionada com o objeto e com as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção prestado pela firma.
147. Para evitar o risco de assumir responsabilidade administrativa relacionada com o objeto ou com as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção, a firma deve estar confortável que um membro da administração será responsável por julgamentos e decisões significativos que são de responsabilidade da administração, avaliando os resultados do serviço e aceitando a responsabilidade pelas medidas a serem tomadas em decorrência dos resultados do serviço. Dessa forma, reduz-se o risco da firma exercer julgamentos e tomar decisões significativos involuntariamente em nome da administração. O risco é ainda mais reduzido quando a firma dá ao cliente a oportunidade de exercer julgamentos e tomar decisões com base em análise e apresentação objetiva e transparente dos assuntos.

Outras considerações

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

Honorários

Tamanho relativo dos honorários

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

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

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

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

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

Honorários vencidos

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

Honorários contingentes

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

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

156. Honorários contingentes cobrados direta ou indiretamente pela firma, por exemplo, por meio de intermediário, em relação ao serviço que não é de asseguarção prestado a um cliente de asseguarção também podem criar ameaça de interesse próprio. Se o resultado do serviço que não é de asseguarção e, portanto, o valor dos honorários, depende de julgamento futuro ou atual relacionado com assunto que é relevante para as informações sobre o objeto do trabalho de asseguarção, nenhuma salvaguarda pode reduzir a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, esses acordos não devem ser aceitos.

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

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

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

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

Presentes e afins

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

Litígio real ou ameaça de litígio

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

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

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

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

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

Interpretação da NBC PA 291.

Aplicação da NBC PA 291 a trabalhos de asseguração que não são trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis

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

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

independência e quando necessário na aplicação de salvaguardas. Esses assuntos não são tratados especificamente nesta Interpretação.

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

Trabalho de asseguarção baseado em afirmações

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

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

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

Trabalho de asseguarção de relatório direto

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

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

Partes responsáveis múltiplas

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

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

- (a) a relevância das informações sobre o objeto (ou do objeto) pelas quais a parte responsável responde;

(b) o grau de interesse do público associado ao trabalho.

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

Exemplo

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

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

Reservas de petróleo comprovadas em milhares de barris

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

O trabalho poderia ser estruturado de diferentes maneiras.

Trabalho baseado em afirmações

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

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

Trabalho de relatório direto

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

D2 A firma mensura diretamente as reservas de algumas empresas.

Aplicação da abordagem

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

D2 A firma mensura diretamente as reservas de algumas empresas.

A aplicação é a mesma que no exemplo D1.

Definições

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entidade de interesse do público é:

- (a) uma companhia aberta; e

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

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

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

Equipes de asseguarção são:

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

Equipes de auditoria são:

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

Equipes de revisão são:

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

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

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

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

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

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

Firma é:

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

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

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

Independência é:

- (a) independência de pensamento – postura mental que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade e exerça objetividade e ceticismo profissional;

- (b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, pesando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ou asseguarção seriam comprometidos.

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

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

Interesse financeiro direto – interesse financeiro:

- (a) de propriedade direta ou controlado por pessoa ou entidade (incluindo aqueles administrados discricionariamente por outros);
- (b) de usufruto por meio de veículo coletivo de investimento, espólio, *trust* ou outro intermediário sobre o qual a pessoa ou a entidade tem controle ou capacidade de influenciar as decisões de investimento.

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

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

Princípios fundamentais são:

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

Rede é uma estrutura maior que:

- (a) tem por objetivo a cooperação;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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