

TATICCA AUDIT METODOLOGY

(TAM)

MÓDULO I

**CONTROLE DE QUALIDADE DA
TATICCA AUDITORES
INDEPENDENTES**

INTRODUÇÃO

A TATICCA AUDITORES INDEPENDENTES S.S. (TATICCA) preza pela qualidade de seus serviços. Possui consciência de que a qualidade é um reflexo de políticas, procedimentos e controles internos estabelecidos, documentados e comunicados a todos os profissionais da entidade, os quais devem ser periódica e regularmente revisados e monitorados para garantir o cumprimento da qualidade.

Para isso, a TATICCA conta com um Sistema de Controle de Qualidade, que estabelece as políticas e procedimentos necessários para implementar e monitorar o cumprimento dessas políticas.

Este Manual de Procedimentos Internos e de Controle de Qualidade da TATICCA Auditores Independentes, doravante denominado "Manual", foi elaborado com o objetivo de promover a qualidade dos profissionais e dos serviços prestados por esta firma, visando ao atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade - Profissionais nos trabalhos de Auditoria Independente (NBC PAs) e as Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas nos trabalhos de Auditoria Independente (NBC TAs).

Este Manual foi disponibilizado a todos os profissionais da TATICCA no momento de sua contratação e, também, está disponível na "intranet" da Firma. Cabe a todos os profissionais a leitura atenta ao disposto neste Manual, para, em caso de dúvidas, solicitar os devidos esclarecimentos ao Sócio Líder do Controle de Qualidade, Sr. Aderbal Hoppe.

Todos os profissionais que ingressam na TATICCA devem passar por um treinamento, que aborda os conceitos de qualidade, bem como as respectivas políticas e procedimentos de qualidade. No momento de seu ingresso, ele deve receber o acesso na intranet ao Manual e assinar a Confirmação de Recebimento do Manual de Metodologia de Auditoria (conforme modelo disponibilizado no Anexo I). Adicionalmente, quando necessário, seções de treinamentos são promovidas para rever o conteúdo contemplado neste Manual, assim como para discutir dúvidas e possibilidades de melhoria.

Este Manual é atualizado pelo Sócio Líder do Controle de Qualidade, sempre que ocorram alterações relevantes nas Normas de Contabilidade aplicáveis - NBCTAs e NPCPAs ou em leis e regulamentos que impactem a profissão de auditoria. Nessas ocasiões, a versão atualizada é disponibilizada na "intranet" e um e-mail padrão é encaminhado a todos profissionais da Firma, informando sobre a disponibilização da nova versão e requerendo a estes que observem e atentem às devidas alterações.

As políticas, procedimentos e controles internos da TATICCA são abordados nas seguintes seções:

Seção	Descrição
I.1	Conhecendo a Firma
I.2	Responsabilidade da Liderança pela Qualidade na Firma
I.3	Exigências Éticas Relevantes
I.4	Aceitação e Continuidade do Relacionamento com Clientes e de Trabalhos Específicos
I.5	Recursos Humanos
I.6	Execução do Trabalho
I.7	Monitoramento
I.8	Documentação do Sistema de Controle de Qualidade

I.1 - Conhecendo a Firma

Constituída em 2014, a TATICCA atua na prestação de serviços profissionais de auditoria e revisão de demonstrações contábeis, bem como de outros trabalhos não de auditoria - tais como de asseguração e consultoria, entre outros.

É formada por profissionais devidamente capacitados em auditoria, com expertise nas áreas contábil, financeira, administrativa e gestão de riscos, os quais exercem suas funções com objetividade, dinamismo e qualidade.

Estas características permitem a prestação de uma ampla gama de serviços profissionais que a TATICCA Auditores Independentes oferece em seu setor de atuação.

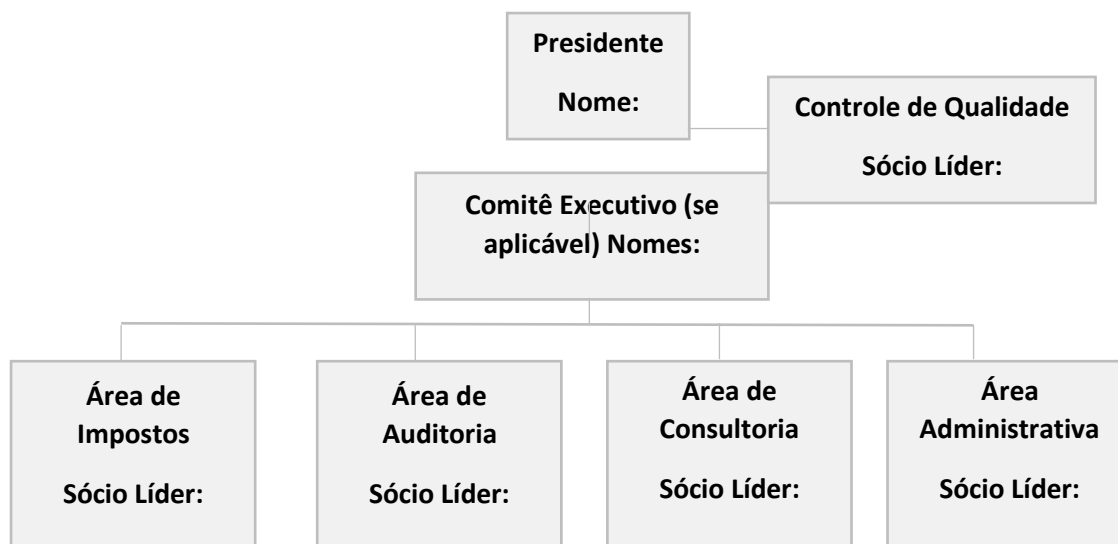
Registrada junto à Comissão de Valores Mobiliários – CVM, a TATICCA está habilitada a prestar serviços de auditoria para sociedades de capital aberto, bem como para sociedades anônimas, sociedades limitadas, entidades sem fins lucrativos e outras entidades, de distintos portes.

Atua, também, junto a associações profissionais, entidades educacionais, entidades filantrópicas, associações residenciais e comerciais.

A Firma mantém uma estrutura de operação e reporte. Está dividida em departamentos, considerando as áreas de atuação e habilidades técnicas dos profissionais. Para cada departamento, o presidente designa um sócio para exercer a função de líder, sendo este responsável em se comunicar regularmente com o comitê executivo no que tange as metas e projetos designados ao departamento, assim como eventuais problemas.

Adicionalmente, designa profissionais qualificados que são responsáveis pelo sistema de controle de qualidade, sendo a responsabilidade final destas funções do Sócio Líder de Controle de Qualidade.

A Firma está estruturada em departamentos, sendo estes e seus respectivos responsáveis a seguir apresentados:



A TATICCA assume a decisão sobre todos os principais assuntos relacionados à prática da profissão, bem como aceita a responsabilidade de liderar e promover uma cultura de qualidade, fornecendo aos sócios e equipes este Manual e outros guias e ferramentas, necessários para suportar a qualidade dos trabalhos - sejam de auditoria, revisão e / ou outros serviços.

I.2 - Responsabilidade da Liderança pela Qualidade da Firma

A Firma deve estabelecer políticas e procedimentos para promover uma cultura interna que reconheça que a qualidade é essencial na execução dos trabalhos. Esta seção descreve as responsabilidades da Firma em promover uma cultura focada no controle de qualidade.

Com o objetivo de garantir a qualidade dos serviços prestados e o cumprimento das normas de auditoria, os trabalhos de auditoria e os serviços a eles relacionados devem seguir as políticas, procedimentos e controles contemplados neste Manual. Estes devem ser evidenciados através de documentos, tanto no que se refere ao ambiente de controle geral da Firma como no que tange aos serviços prestados, desde a etapa inicial de aceitação / continuidade do cliente até a emissão dos respectivos relatórios, incluindo as comunicações requeridas.

Para controle dos procedimentos internos de qualidade previstos neste manual, foi eleito como líder de qualidade da TATICCA o Sócio Responsável Técnico Aderbal Hoppe, doravante denominado "Sócio Líder de Controle de Qualidade". Em sua ausência, deverá ser consultado o sócio de auditoria Otávio Roland.

O Sócio Líder do Controle de Qualidade deverá manter registro, por escrito, de todas as ocorrências relacionadas a assuntos de qualidade da Firma e dos trabalhos a ele comunicadas ou informadas (inclusive consultas técnicas), em uma Lista de Ocorrências. A cada encerramento de exercício, essa lista deve ser revisada pelo Sócio Líder de Controle de Qualidade, pelos sócios gestores e assinada para arquivamento, sendo aberta uma nova Lista para o exercício seguinte.

Nas reuniões regulares com os profissionais, enfatiza-se a necessidade de que todos sigam as políticas, procedimentos e controles de qualidade, bem como que utilizem as ferramentas disponibilizadas pela Firma para este fim. Durante essas reuniões, também é disponibilizado tempo para debates e sugestões sobre questões relativas à qualidade.

O sócio encarregado do trabalho é o principal responsável pela qualidade dos trabalhos para os quais foi designado. Este deve, portanto, manter adequada comunicação com os outros membros da equipe, a fim de demonstrar a importância de cada um no processo de garantia da qualidade do serviço prestado, sendo enfatizado que qualidade é essencial na execução de trabalhos de auditoria.

Os procedimentos para controle da qualidade, que devem ser aplicados pelo líder de qualidade ou por seu substituto, estão previstos no item I.7 – Monitoramento e no Item I.8 – Documentação do Sistema de Controle de Qualidade do Módulo I desta seção do Manual.

I.3 - Exigências Éticas Relevantes

Esta seção fornece orientação sobre os princípios fundamentais que definem a ética profissional, assim como sobre políticas e procedimentos relacionados ao tema, a fim de fornecer segurança razoável de que as exigências éticas relevantes estão sendo cumpridas.

Todos os serviços realizados pelos profissionais da TATICCA devem seguir as exigências éticas relevantes, conforme disposto no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais aplicáveis. Dentre essas normas, destaca-se a independência do auditor independente, pilar fundamental para a execução de um trabalho de auditoria realizado com total isenção. As normas que regulam a independência profissional do auditor independente são: NBC PA 290 (R1) – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão; e NBC PA 291 (R1) Independência – Outros Trabalhos de Asseguração.

O Código de Ética Profissional do Contador estabelece os princípios fundamentais de ética profissional, que incluem:

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

Nas reuniões regulares com os profissionais, enfatiza-se a necessidade de que todos cumpram com os princípios fundamentais de ética profissional, e questiona-se se estes tiveram conhecimento de qualquer não conformidade.

Nestas reuniões, também é dada orientação aos profissionais, a que reportem ao Sócio Líder de Controle de Qualidade: (a) casos de não conformidade aos princípios fundamentais de ética profissional; (b) casos de não conformidade em relação à independência; e (c) alegações de que o trabalho realizado pela Firma não está de acordo com as normas técnicas, exigências regulatórias e legais aplicáveis.

Durante todo o trabalho de auditoria, o sócio encarregado do trabalho deve

permanecer alerta para fatos relacionados ao não cumprimento de exigências éticas relevantes pelos membros da equipe de trabalho e, caso suspeite ou identifique alguma não conformidade, este deve informar o Sócio Líder de Controle de Qualidade, o qual tomará as devidas providências.

Com o objetivo de orientar sobre essas exigências, segue abaixo uma breve descrição dos princípios fundamentais da ética profissional, lembrando que todo profissional membro da equipe de auditoria deve ler e cumprir com o que está disposto no Código de Ética Profissional do Contador – vide Anexo II deste Manual.

I.3.1 - Integridade

Os profissionais devem realizar os trabalhos de auditoria com integridade, pois no desempenho de suas funções podem ser questionados em relação aos procedimentos de auditoria executados, ceticismo, exercício do julgamento profissional, omissão de informações relevantes acerca das demonstrações contábeis, inclusive no que tange ao tipo de relatório e à opinião emitida.

Segundo o Código de Ética Profissional do Contador, o princípio da integridade impõe a obrigação sobre todos os contabilistas profissionais de serem honestos nos relacionamentos profissionais. A integridade também implica negociação justa e com veracidade. Um contabilista profissional não deve estar associado com relatórios, declarações, comunicações ou outras informações quando creiam que a informação: (a) contém uma afirmação materialmente falsa ou errônea; (b) contém afirmações ou informação fornecida de forma descuidada; (c) a informação não for neutra ou contiver um viés; ou (d) omite ou torna obscura uma informação necessária e tal omissão ou obscuridade puderem induzir a um erro.

A fim de garantir a integridade dos trabalhos, todo profissional da TATICCA deverá realizar procedimentos e testes para obter evidência de auditoria que suporte as decisões tomadas e conclusões obtidas. Tudo isso deve ser documentado de forma apropriada nos papéis de trabalho, com indicação de quem os preparou e de quem os revisou, bem como o registro das respectivas datas.

Todos os papéis de trabalho aplicáveis devem ser arquivados eletronicamente no software de auditoria referente ao exercício competente. Quaisquer evidências de auditoria recebidas em papel dos administradores da empresa auditada (por exemplo: contratos) devem obrigatoriamente ser digitalizadas em formato PDF e arquivados no Software de auditoria. Os únicos documentos que devem ter uma via física assinada arquivada nos escritórios da TATICCA são:

- a) Carta de contratação;
- b) Carta de representação fornecida pela Administração da empresa auditada; e
- c) Relatório de auditoria das demonstrações contábeis emitido à empresa auditada.

Observe-se que papéis de trabalho preparados pelo cliente devem ser segregados e diferenciados dos papéis de trabalho preparados pela equipe, logo devem conter a sigla referencial “PPC”.

I.3.2 - Objetividade

O princípio da objetividade prevê que o profissional não deve permitir que juízos prévios, conflitos de interesse ou influência de outrem se sobreponham aos fatos

identificados, às evidências coletadas e ao julgamento profissional.

De acordo com o Código de Ética Profissional do Contador, quando este atua como auditor deve:

- a) abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de análise, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração das conclusões;
- b) abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, mantendo sua conclusão no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos; e
- c) considerar com imparcialidade o pensamento exposto em assuntos submetido à sua apreciação.

Ter objetividade significa ser imparcial, neutro, livre de vieses em todas as questões relacionadas a um trabalho.

A objetividade está intimamente relacionada à independência; por este motivo, o auditor deve evitar circunstâncias que possam gerar (ou aparentar gerar) conflitos de interesse e / ou ameaças à independência.

Para garantir a objetividade nos trabalhos, os auditores da TATICCA devem assinar uma declaração de independência trimestralmente, devendo esta declaração ser arquivada eletronicamente no Software de auditoria, dos trabalhos de auditoria que os profissionais estejam envolvidos. A declaração a ser assinada deve seguir o modelo disponibilizado no Anexo III – Declaração de Independência.

I.3.3 - Competência e Zelo Profissional

O auditor da TATICCA tem o dever permanente de manter os conhecimentos e habilitações profissionais no nível necessário para assegurar uma prestação de serviço de boa qualidade técnica.

Para isso, deve buscar manter-se atualizado relativamente a conhecimentos relacionados à prática de auditoria, às normas técnicas de contabilidade, e à legislação vigente.

Deve atuar, ao prover serviços profissionais, com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.

Segundo o Código de Ética Profissional do Contador, os princípios de competência profissional e zelo impõem as seguintes obrigações aos contabilistas profissionais que atuam como auditores:

- a) manter conhecimentos e habilitações profissionais no nível necessário para assegurar que os clientes ou empregadores recebam serviço profissional competente;
- b) atuar com diligência, honestidade e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis quando prestarem serviços profissionais;
- c) mencionar obrigatoriamente fatos que venham a seu conhecimento e que ensejem condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho;
- d) abster-se de emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;
- e) assinalar equívocos ou divergências que sejam encontrados no que concerne à aplicação dos Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC); e

f) considerar-se impedido para emitir opinião ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade e Auditoria editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

O serviço profissional competente exige o exercício de sólido julgamento na aplicação de conhecimentos e habilitações profissionais no seu desempenho. A competência profissional pode ser dividida em duas fases:

- a) obtenção de competência profissional; e
- b) manutenção de competência profissional.

A obtenção e manutenção da competência profissional auxiliam no cumprimento das obrigações impostas aos profissionais que atuam como auditores.

A manutenção da competência profissional exige uma consciência contínua e um conhecimento das atualizações relevantes, nos âmbitos técnico, profissional e de negócio.

O desenvolvimento profissional contínuo aprimora e mantém as capacidades dos profissionais, possibilitando que estes atuem de forma competente.

A diligência abrange a responsabilidade de agir em conformidade com o estabelecido, de forma cuidadosa e numa base tempestiva.

Os profissionais de auditoria devem assegurar que aqueles que trabalham sob sua autoridade tenham treino e supervisão apropriados.

A fim de manter a competência profissional e o devido zelo de seus profissionais, a TATICCA define um plano anual de treinamento, arcando com os respectivos custos de cursos, palestras e seminários realizados dentro e fora da Firma, visando o atendimento ao Programa de Educação Continuada (NBC PG 12), bem como ao alinhamento dos profissionais às leis, normas e regulamentos de contabilidade e auditoria vigentes.

Esse plano anual de treinamento é preparado pelo Sócio Líder de Controle de Qualidade e comunicado para os auditores até 31 de março de cada exercício social.

Quando necessário, também custeia o treinamento dos profissionais em outras áreas que julgue importante para a adequada execução dos serviços oferecidos.

O Programa de Educação Continuada (PEC) deverá ser cumprido por todos os profissionais com registro em Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

A TATICCA mantém um controle dos cursos, palestras, seminários e eventos que seus profissionais tenham participado ou ministrado.

O controle é realizado por meio de documento emitido pelo CRC para cada profissional, no qual constam os eventos, as datas e as respectivas pontuações.

Este controle é individual, anual, e deve ser assinado pelo profissional. A via física deve ser mantida arquivada na pasta suspensão do auditor, e a via magnética deve ser salva eletronicamente na intranet da Firma.

A Firma mantém um profissional, de nível gestor, responsável pelo acompanhamento do devido preenchimento, coleta de assinaturas e entrega dos controles dos profissionais ao respectivo conselho.

Aqueles profissionais da TATICCA que ainda estiverem estudando para obterem o título de Bacharel em Ciências Contábeis, ou seja, que ainda não possuírem o registro no CRC, deverão participar de cursos, palestras e seminários a fim de adquirirem novos conhecimentos e manterem-se atualizados; no entanto, estarão desobrigados de comprovarem suas participações nos respectivos eventos, salvo se a legislação vigente assim passar a solicitar.

Os profissionais sem registro no CRC não poderão executar trabalhos de auditoria sem a supervisão de um profissional registrado. Este será responsável por direcionar o trabalho de campo, definir as responsabilidades daquele, instruí-lo, treiná-lo, bem como revisar o trabalho realizado por aquele que não tem o registro.

I.3.4 - Confidencialidade

Todos os profissionais da TATICCA devem proteger e manter confidencial qualquer informação de cliente, conforme for requerida tal confidencialidade de acordo com as leis, regulamentos, códigos profissionais, ou quando estabelecido pelo cliente em instruções específicas ou em contrato.

Informações do cliente e quaisquer informações pessoais obtidas durante o trabalho devem ser usadas ou apresentadas somente e estritamente para o propósito para o qual foi coletada.

De acordo com o Código de Ética Profissional do Contador, o princípio da confidencialidade impõe a obrigação de o profissional:

- a) guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre essas os Conselhos Regionais de Contabilidade;
- b) não emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando por estes autorizado;
- c) não revelar negociação confidencial pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento; e
- d) não usar informação confidencial adquirida em consequência de relacionamentos profissionais ou de negócio em sua vantagem pessoal ou em vantagem de terceiros.

O profissional tem o direito de se utilizar de experiências anteriores; todavia, a necessidade de confidencialidade permanece mesmo após o final dos relacionamentos entre o profissional e um cliente ou empregador.

Seguem algumas circunstâncias em que se pode ser exigida a divulgação de informação confidencial:

- a) a divulgação é permitida por lei e é autorizada pelo cliente ou pelo empregador;
- b) a divulgação é exigida por lei, por exemplo: (i) produção de documentos ou outro fornecimento de prova no decurso de ações legais; ou (ii) divulgação às autoridades públicas apropriadas de infrações da lei que vieram a lume; e
- c) existe um dever ou direito profissional de divulgar, quando não proibido por lei: (i) para dar cumprimento à revisão de qualidade de uma organização membro ou de uma

organização profissional; (ii) para dar resposta a um inquérito ou investigação por uma organização membro ou um órgão regulador; (iii) para proteger os interesses profissionais de um contabilista em ações legais; ou (iv) para cumprir normas técnicas e requisitos éticos.

Ao decidir divulgar informação confidencial, a Firma deve considerar os seguintes pontos:

- a) se os interesses de todas as partes, incluindo terceiros cujos interesses possam ser afetados, podem ser feridos e se o cliente ou o empregador consentiram a divulgação de informação;
- b) se toda a informação relevante é conhecida e está substanciada, quando praticável. Se a situação envolver fatos não substanciados, deve ser usado julgamento profissional na determinação do tipo de divulgação a ser feito; e
- c) o tipo de comunicação que se espera e a quem é dirigida, principalmente se esta é dirigida aos recebedores apropriados.

Logo, informações adquiridas em consequência de relacionamentos profissionais e de empresa não devem ser usadas em vantagem pessoal do profissional ou de terceiros e não deve ser divulgada a terceiros sem a devida autorização do Sócio Líder de Controle de Qualidade.

Quando o profissional é contratado, ele assina uma declaração de confidencialidade que fica arquivada em sua pasta pessoal. O modelo está disponível no Anexo IV deste manual.

O contrato de prestação de serviços contempla uma cláusula de sigilo e confidencialidade que deve ser totalmente cumprida pelos profissionais auditores da TATICCA .

I.3.5 - Comportamento profissional

Conforme o Código de Ética Profissional do Contador, o princípio do comportamento profissional impõe:

- a) exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente e regulamentos relevantes, em especial os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e / ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;
- b) evitar qualquer ação que possa trazer descrédito para a profissão;
- c) não deve ser solicitada ou recebida, do cliente ou empregador, qualquer vantagem que possa ser entendida como ilícita;
- d) abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras.

Na comercialização e na promoção do seu trabalho, os profissionais devem ser honestos e merecedores de confiança e não devem: (a) fazer reivindicações exageradas para os serviços que são capazes de oferecer, para as qualificações que possuem, ou para a experiência que tenham conseguido; ou (b) fazer referências disparatadas ou comparações com o trabalho de outros não substanciadas.

A TATICCA cumpre todas as leis e regulamentos da profissão e seus profissionais mantêm-se informados sobre as legislações e regulamentações vigentes. Tal cumprimento fica evidenciado por meio das revisões dos trabalhos, que sempre são feitas por um profissional mais experiente, pelo cumprimento do Programa de

Educação Continuada e pelo resultado dos trabalhos de controle de qualidade executados pelo Sócio Líder de Controle de Qualidade.

I.3.6 - Independência

No caso de trabalhos de auditoria, é do interesse público que os membros das equipes de auditoria e firmas sejam independentes dos clientes de auditoria. No desempenho de suas funções, os auditores podem ser questionados em relação aos procedimentos de auditoria executados, ceticismo, exercício do julgamento profissional, omissão de informações relevantes, tipo de relatório e opinião emitida.

A independência é um dos fatores essenciais que concede credibilidade ao trabalho do auditor.

O condicionamento de seus atos constitui-se elemento restritivo e, portanto, impeditivo de executar o que de fato é necessário; logo, pode não reunir as melhores e mais eficientes evidências que seriam necessárias para a emissão de sua opinião.

Desta forma, não pode haver conflito de interesse no exercício das atividades de um auditor, este deve ser imparcial, neutro, livre de vieses em todas as questões relacionadas a um trabalho.

A TATICCA estabelece políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que a Firma e seu pessoal cumprem as exigências éticas relevantes.

A Firma comunica seus requisitos de independência a seu pessoal e, quando aplicável, identifica e avalia circunstâncias e relações que criam ameaças à independência, tomando as medidas apropriadas para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável, mediante a aplicação de salvaguardas.

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.

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 os serviços de auditoria e 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.

Os sócios encarregados do trabalho fornecem 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.

Antes de um sócio emitir um contrato de prestação de serviço de auditoria ou serviço relacionado, ele consulta a lista de clientes da Firma para ver se já é prestado algum serviço para este cliente que possa resultar em uma ameaça à independência e, se necessário, discute o assunto com o Sócio Líder de Controle de Qualidade.

Sempre que emitir um contrato de prestação de serviço de auditoria, o sócio comunica o responsável pela manutenção da lista de cliente, para que este possa incluir o nome do cliente e o tipo de serviço prestado na lista.

É exigido que os profissionais notifiquem prontamente a Firma sobre as circunstâncias e relações que criam uma ameaça à independência, para que as medidas apropriadas possam ser tomadas e para que as informações relevantes sejam compiladas e comunicadas ao pessoal apropriado, inclusive ao Sócio Líder de Controle de Qualidade, de modo que:

- a) a Firma e seu pessoal possam rapidamente determinar se elas satisfazem os requisitos de independência;
- b) a Firma possa manter e atualizar seus registros referentes à independência; e
- c) a Firma possa tomar as medidas apropriadas em relação às ameaças identificadas à independência que não estão em um nível aceitável.

Em circunstâncias e relações que criem uma ameaça à independência, a Firma comunica prontamente:

- a) ao sócio encarregado do trabalho que, juntamente com a Firma, precisa remediar a violação; e
- b) a outro pessoal na Firma e, quando apropriado, na rede, e para as pessoas sujeitas aos requisitos de independência que precisem tomar as medidas apropriadas.

O sócio encarregado do trabalho e as outras pessoas mencionadas no subitem (b) acima comunicam o Sócio Líder de Controle de Qualidade sobre as medidas tomadas para resolver o assunto, de modo que este possa determinar se deve ser tomada alguma medida adicional.

Ameaças à independência 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 compromettesse, o cumprimento dos princípios fundamentais de contabilidade.

As ameaças se enquadram em uma ou mais 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 auto-revisão: 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

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.

Se a Firma determinar que nenhuma ação possa ser tomada para tratar de maneira satisfatória com as consequências do desvio, a Firma deve informar os responsáveis pela governança do cliente tão logo quanto possível e tomar as medidas necessárias para descontinuar o trabalho de auditoria de acordo com as exigências legais ou regulatórias aplicáveis para a descontinuação do trabalho de auditoria. Quando a descontinuação do trabalho não é permitida nos termos da lei ou regulamentos, a Firma deve cumprir quaisquer exigências de divulgação.

Se a Firma determinar que ações possam ser tomadas para tratar de maneira satisfatória com as consequências do desvio, a Firma deve discutir o desvio e as ações tomadas ou a serem tomadas com os responsáveis pela governança, assim que possível, exceto nos casos de desvios menos significativos.

Questões discutidas acima devem ser comunicadas por escrito aos responsáveis pela governança e deve ser obtida concordância dos responsáveis pela governança de que a ação definida trate de maneira satisfatória com as consequências do desvio, estando o conteúdo de acordo com as determinações da Norma.

A TATICCA, ao decidir sobre a aceitação ou a continuidade do trabalho, ou ao avaliar se uma pessoa específica pode ser membro da equipe de auditoria, identifica e avalia as ameaças à independência.

Situações de Ameaças à Independência

Interesses Financeiros: 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 relevância do interesse financeiro.

A TATICCA proíbe que um membro da equipe de auditoria, familiares imediatos dessa pessoa tenham interesse financeiro direto ou interesse indireto relevante no cliente de auditoria.

Os sócios e gerentes de trabalhos de auditoria, antes de realizarem investimentos financeiros, devem consultar a lista de clientes da Firma a fim de identificar se tal investimento poderia causar uma ameaça à independência da Firma em relação a um trabalho de auditoria. Essa lista está disponível na Intranet da Firma.

Se alguma circunstância for identificada ou comunicada, o sócio responsável pelo trabalho deve comunicar o Sócio Líder de Controle de Qualidade, o qual deve tomar as devidas providências de salvaguarda, como por exemplo:

- a) a alienação pelo profissional e 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;
- b) revisão, por outro auditor, do trabalho realizado pelo membro da equipe de auditoria; e
- c) exclusão do membro da equipe de auditoria de qualquer tomada de decisão significativa em relação ao trabalho de auditoria; e
- d) retirada da pessoa da equipe de auditoria.

Dado que a Firma, sócios, ou outros profissionais da Firma ou familiares imediatos dessas pessoas não podem deter interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante em cliente de auditoria, caso esse interesse financeiro tenha sido recebido, por exemplo, por meio de herança, presente, ou em decorrência de fusão, esse fato deve ser imediatamente comunicado ao Sócio Líder de Controle de Qualidade, que irá orientar sobre o procedimento a ser adotado.

Trimestralmente, os sócios enviam um e-mail ao Sócio Líder de Controle de Qualidade, comunicando seus investimentos financeiros, conforme modelo apresentado no Anexo V – Modelo de Informação sobre Investimentos.

O Sócio Líder do Controle de Qualidade confronta as informações recebidas com a lista de clientes da Firma, a fim de identificar se tal investimento poderia causar uma ameaça à independência da Firma ou em um trabalho de auditoria.

Havendo possibilidade de ameaças à independência, o Sócio Líder de Controle de Qualidade, juntamente com o sócio detentor do citado investimento, toma as ações necessárias para reduzir a ameaça a um nível aceitável.

Empréstimos e garantias: Um empréstimo ou uma garantia de empréstimo para membro da equipe de auditoria, para seus familiares imediatos ou para a Firma, concedido por cliente de auditoria que é banco ou instituição semelhante, pode criar ameaça à independência.

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; e (b) o cliente.

A TATICCA proíbe os membros da equipe de auditoria e seus familiares imediatos de contraírem empréstimo ou solicitarem garantias com instituições que são clientes de auditoria mediante procedimentos, prazos e condições de financiamento anormais.

Caso o membro da equipe de auditoria e / ou seus familiares imediatos obtenham empréstimo junto a um cliente de auditoria que é banco ou instituição semelhante segundo procedimentos, prazos e condições de financiamento normais, é considerado aceitável, mas o profissional deve comunicar o Sócio Líder de Controle de Qualidade,

que irá orientá-lo como proceder.

A TATICCA proíbe que um membro da equipe de auditoria ou seu familiar imediato conceda ou garanta ou aceite um empréstimo a cliente de auditoria.

O membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa pode manter depósitos ou conta de corretagem em cliente de auditoria que é banco, corretora ou instituição semelhante, se o depósito ou a conta de corretagem for mantida em condições comerciais normais. Se o membro da equipe de auditoria tiver dúvidas sobre se as condições comerciais negociadas podem ser consideradas normais, deve então consultar o Sócio Líder de Controle de Qualidade.

Relacionamentos Comerciais: Relacionamento comercial próximo entre a Firma, membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa, e cliente de auditoria ou sua administração, pode criar ameaças de interesse próprio e de intimidação.

A TATICCA proíbe que um membro da equipe de auditoria ou familiares imediatos dessa pessoa possuam relacionamento comercial relevante com cliente de auditoria ou sua administração.

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.

Relacionamentos Familiares e Pessoais: Relacionamentos familiares e pessoais entre membro da equipe de auditoria e conselheiro ou diretor, ou com empregados-chaves da administração do cliente de auditoria, podem criar ameaças de interesse próprio, familiaridade ou intimidação.

A TATICCA proíbe que um membro-chave (sócio, diretor, gerente, sênior) da equipe de auditoria possua relacionamentos familiares imediatos e pessoais com conselheiros, diretores ou colaboradores em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis de um cliente.

O Sócio Líder de Controle de Qualidade deve ser informado para tomar as providências cabíveis quando ocorrer alguma dentre as seguintes circunstâncias:

- a) um familiar imediato de membro da equipe de auditoria é empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações;
- b) quando um familiar próximo de membro da equipe de auditoria é conselheiro ou diretor de um 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 de auditoria emitirá relatório; e
- c) sócio ou empregado da Firma que é membro da equipe de auditoria possua relacionamento pessoal íntimo e familiar com conselheiro, diretor do cliente de auditoria ou empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis.

Emprego em Cliente de Auditoria: 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.

A TATICCA requer que os membros de equipe de auditoria notifiquem a Firma ao entrarem em negociações de emprego com o cliente, para que se possa avaliar as possíveis ameaças e as salvaguardas.

Designação Temporária de Pessoal: A cessão de mão de obra da Firma a um cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão. A TATICCA somente designa pessoal temporário para um cliente se for por curto período de tempo e esta não se envolva na prestação de serviços questão de asseguarção, bem como não assuma as responsabilidades da administração.

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

Serviço Recente em Cliente de Auditoria: 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 tenha elaborado os registros contábeis enquanto estava empregado ou relacionado ao cliente.

A TATICCA não designa, como membro de uma equipe de auditoria a um cliente, um profissional que recentemente tenha desempenhado a função de conselheiro, diretor ou empregado do cliente de auditoria.

Associação de Pessoal Sênior (incluindo rotação de sócio) com Cliente de Auditoria:

A utilização do mesmo pessoal sênior em trabalho de auditoria por período prolongado cria ameaças de familiaridade e de interesse próprio.

A importância das ameaças é avaliada e salvaguardas são aplicadas quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, como, por exemplo:

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

Em entidades de interesse público, a Firma requer 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.

Casos em que isso potencialmente não for possível devem ser comunicados ao Sócio Líder de Controle de Qualidade, para que sejam aplicadas as medidas cabíveis.

Anualmente, os sócios devem informar ao Sócio Líder de Controle de Qualidade o tempo de prestação de serviços de auditoria para o cliente, utilizando o Modelo disponibilizado no de Anexo VI - Informações Referente à Carteira de Clientes.

Prestação de Serviço Que Não São de Asseguração: A prestação de serviços que não são de asseguração 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.

Princípios básicos que devem fundamentar qualquer regra de independência do auditor são:

- a) o auditor não deve auditar o seu próprio trabalho (autorrevisão);
- b) o auditor não deve exercer funções gerenciais na entidade auditada (interesse próprio); e
- c) o auditor não deve promover interesses da entidade auditada ao ponto de perder a objetividade ou dar a entender que perdeu a objetividade (interesse do cliente).

Entre outros, os serviços abaixo, também chamados de consultoria, podem caracterizar a perda de independência:

- a) serviços em que atua e toma responsabilidades como se fosse parte da administração da entidade;
- b) serviços de auxílio ou preparação de registros contábeis e / ou demonstrações financeiras;
- c) serviços de avaliação, por exemplo: avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
- d) serviços fiscais como de assistência tributária, fiscal e parafiscal, elaboração de declarações, cálculos, planejamento tributário, assessoria em disputas;
- e) serviços de auditoria interna à entidade auditada;
- f) serviços de tecnologia da informação;
- g) serviços de suporte a litígio;
- h) serviços financeiros corporativos;
- i) serviços financeiros corporativos;
- j) serviços de recrutamento;
- l) serviços legais.

Antes de a TATICCA aceitar um trabalho para prestar serviço que não é de asseguração a um cliente de auditoria, esta avalia se a prestação desse serviço criaria ameaça à independência. Se o serviço a ser prestado for um dos acima mencionados, isso deve ser comunicado e discutido com o Sócio Líder de Controle de Qualidade.

Honorários: 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 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.

Se o Sócio Líder de Controle de Qualidade identificar algum cliente de interesse público em que os honorários de auditoria representem mais de 15% do total do faturamento da Firma / escritório, irá avaliar se isso ocorreu por dois anos consecutivos e, em caso afirmativo, solicitará ao sócio do trabalho que comunique os fatos aos responsáveis pela governança do cliente e que avaliem, em conjunto, quais salvaguardas serão aplicadas para reduzir a ameaça a um nível aceitável:

- a) 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;

b) 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).

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, isto é uma revisão antes da emissão do relatório.

Para clientes de auditoria que não são considerados de interesse público, não há uma definição nas normas de auditoria do que seria um honorário que representa grande proporção do total dos honorários da Firma, do escritório e / ou do sócio. A avaliação vai depender da estrutura organizacional da Firma, do tempo de atuação desta, da importância qualitativa e quantitativa do cliente.

Uma vez que a norma de auditoria define, no caso de entidade de interesse público, que um honorário que representa grande proporção do total dos honorários é aquele superior a 15% do total da Firma, a TATICCA utiliza este mesmo limite para clientes de auditoria que não são de interesse público. A fim de cumprir com os quesitos de independência, a TATICCA solicita que os sócios de auditoria comuniquem anualmente ao Sócio Responsável pelo Controle de Qualidade os clientes que compõem suas carteiras, contemplando inclusive os respectivos honorários, conforme modelo apresentado no Anexo VI - Modelo de Informações Referente à Carteira de Clientes.

Se houver algum sócio que possua um cliente (ou empresas do mesmo grupo) em que o faturamento represente mais de 15% do total dos honorários da sua carteira, ocorre contato com o Sócio Líder de Controle de Qualidade, para discutirem se existe uma ameaça de interesse próprio e / ou intimidação e, se necessário, para determinar quais medidas de salvaguarda são aplicáveis (por exemplo: designar um revisor de controle de qualidade para o trabalho).

Honorários vencidos

Ameaça de interesse próprio pode ser criada se os honorários devidos por cliente de auditoria permanecerem devidos por período prolongado, especialmente se parte significativa não for paga antes da emissão do relatório de auditoria do exercício seguinte.

Quando o Sócio Líder de Controle de Qualidade receber as informações relativas sobre as carteiras dos sócios, irá avaliar se existem honorários vencidos por tempo prolongado e, em caso afirmativo, irá avaliar, juntamente com o sócio responsável pelo cliente, se existe ameaça de interesse e, se necessário, quais medidas de salvaguarda são aplicáveis.

Honorários contingentes

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 TATICCA não permite que seja feito acordo de honorários desse tipo com clientes em relação ao trabalho de auditoria. Para outros serviços não auditoria, devem ser avaliadas as condições previstas na NBC PA 290 (R2) com devida formalização de consulta ao Sócio Líder de Controle de Qualidade e acompanhamento na Firma.

Políticas de Remuneração e Avaliação

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

A TATICCA não avalia ou remunera um sócio de um trabalho de auditoria com base no seu sucesso em vender serviços que não de asseguaração para seus clientes de auditoria.

Presentes e Afins: Aceitar presentes ou afins de cliente de auditoria pode criar ameaças de interesse próprio e de familiaridade.

Os profissionais da TATICCA estão autorizados a aceitar presentes e afins somente de valores insignificantes ou sem importância. Por valor insignificante, a TATICCA define como valores abaixo de R\$500,00 (quinhentos Reais).

Litígio Real ou Ameaça de Litígio: 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. Nestes casos a TATICCA avalia as ameaças à independência e as possíveis salvaguardas.

Pelo menos uma vez por ano, a TATICCA obtém confirmação por escrito do cumprimento de suas políticas e procedimentos sobre independência de todo o pessoal da Firma (Anexo III), o qual precisa ser independente por exigências éticas relevantes.

Exceções expostas nesta confirmação são comunicadas ao Sócio Líder de Controle de Qualidade, que toma as providências cabíveis.

O revisor de controle de qualidade do trabalho, ao realizar sua revisão, considera também a avaliação, pela equipe de trabalho, da independência da Firma e dos profissionais em relação ao trabalho de auditoria.

O sócio responsável pelo trabalho deve documentar as conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência e a essência de quaisquer discussões relevantes que suportam essas conclusões: (a) quando são necessárias salvaguardas para reduzir uma ameaça a um nível aceitável; e (b) quando a ameaça precisou de análise significativa para avaliar se eram necessárias salvaguardas ou concluiu-se que não porque a ameaça já estava em um nível aceitável.

I.4 - Aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos de auditoria

O sócio encarregado do trabalho deve estar satisfeito de que foram seguidos os procedimentos apropriados em relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria, e deve determinar que as conclusões obtidas sobre esse aspecto são apropriadas.

Este tópico será abordado no Módulo II deste Manual.

I.5 - Recursos Humanos

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.

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

- a) recrutamento;
- b) avaliação de desempenho;
- c) habilidades, incluindo tempo para execução de atribuições;
- d) competência;
- e) desenvolvimento de carreira;
- f) promoção;
- g) remuneração; e
- h) estimativa da necessidade de pessoal.

A TATICCA possui um departamento de RH e / ou um departamento pessoal com profissionais habilitados para realizar o recrutamento e, quando necessário, utiliza também empresas terceirizadas especializadas em seleção e recrutamento.

Baseando-se nos conhecimentos técnicos e habilidades necessárias para um auditor ("trainee", pleno, sênior, gerente), o profissional responsável pelo departamento faz a seleção dos currículos, certifica-se de que os candidatos cursaram ou estão cursando nível superior (preferencialmente ciências contábeis) e faz uma entrevista para uma análise geral e esclarecimento de eventuais dúvidas.

Posteriormente, é realizada entrevista técnica pelo gerente ou responsável pela área de auditoria, para avaliar as habilidades gerais e técnicas do candidato

Quando o profissional ingressa na Firma, é feita uma integração.

Este recebe uma cópia do Código de Conduta da Firma (Anexo VII) e o Manual de Metodologia da TATICCA; assina declaração de confidencialidade (modelo no Anexo IV), a declaração de independência (modelo no Anexo III), e a declaração de recebimento da metodologia de auditoria na data de admissão (Anexo I).

Essa documentação é arquivada na pasta pessoal do profissional.

As habilidades e competência dos profissionais são desenvolvidas por meio de treinamentos, palestras e seminários realizados dentro e fora da Firma, visando o atendimento ao Programa de Educação Continuada, bem como ao alinhamento dos profissionais às leis, normas e regulamentos de contabilidade e auditoria vigentes.

Quando necessário, a Firma também custeia o treinamento dos profissionais em outras áreas que julgue importante para a adequada execução dos serviços oferecidos.

O Programa de Educação Continuada (PEC) deverá ser cumprido por todos os profissionais com registro em Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

A TATICCA mantém um controle dos cursos, palestras, seminários e eventos que seus profissionais tenham participado ou ministrado.

O controle será realizado por meio de documento do CRC emitido para cada profissional, no qual constem os eventos, as datas e as respectivas pontuações.

Este controle é individual, anual, e deve ser assinado pelo profissional. A via física deve ser mantida arquivada na pasta suspensa do auditor, e a via magnética deve ser salva eletronicamente no ambiente de rede corporativa da empresa.

Os profissionais sem registro no CRC não poderão executar trabalhos de auditoria sem a supervisão de um profissional registrado. Este será responsável por direcionar o trabalho de campo, definir as responsabilidades daquele, instruí-lo, treiná-lo, bem como revisar o trabalho realizado por quem não tem o registro.

Os procedimentos de avaliação de desempenho, desenvolvimento de carreira, promoção e remuneração proporcionam o devido reconhecimento e recompensa ao desenvolvimento e à manutenção da competência e do compromisso com princípios éticos.

A TATICCA possui um plano de carreira que é comunicado, pelo menos anualmente, aos seus profissionais.

Um profissional mais sênior indica quais as habilidades e competências são necessárias para que um profissional mais júnior seja promovido.

Também, periodicamente, mas no mínimo anualmente, são feitas reuniões para avaliar o desempenho dos profissionais, sendo o resultado comunicado individualmente a cada interessado por meio de reuniões com um profissional mais sênior e / ou com o RH / Departamento Pessoal.

Existe uma política de cargos e salários e a remuneração dos profissionais é definida considerando o resultado das avaliações de desempenho.

Designação da equipe de trabalho:

A Firma atribui a responsabilidade de cada trabalho a um sócio e estabelece políticas e procedimentos que asseguram que este tenha a devida competência, habilidade e autoridade para desempenhar o papel.

Essa atribuição é feita em reuniões mensais, nas quais os sócios tratam o plano de trabalho, isto é, os clientes designados a cada sócio, a programação dos trabalhos em campo e a alocação e programação das equipes.

Anualmente, quando o Sócio Líder de Controle de Qualidade recebe as informações relativas às carteiras de clientes dos sócios, ele avalia a carga de trabalho e a disponibilidade destes, a fim de identificar se eles têm tempo suficiente para desempenhar adequadamente suas responsabilidades.

A designação de equipes de trabalho considera se a equipe de trabalho:

- a) entende e possui experiência prática de trabalhos de natureza e complexidade semelhantes, por meio de treinamento e participação apropriados;
- b) possui conhecimento e especialização técnica, incluindo conhecimento de tecnologia da informação relevante;
- c) possui conhecimento dos setores relevantes em que os clientes operam; e
- d) considera e aplica os requisitos de independência abordados no item 3.6 deste manual.

Os profissionais são instruídos a entrar em contato diretamente com o Sócio Líder de Controle de Qualidade, nos casos de reclamações e alegações de não cumprimento do sistema de controle de qualidade e / ou das normas técnicas e exigências regulatórias e legais.

Caso as reclamações e alegações de não cumprimento do sistema de controle de qualidade e / ou das normas técnicas e exigências regulatórias e legais envolvam o Sócio Líder de Controle de Qualidade, os profissionais devem entrar em contato diretamente com o comitê gestor da Firma.

Todos os profissionais que ingressam na TATICCA passam por um treinamento / integração, que aborda os conceitos de qualidade, as políticas, procedimentos e controles previstos neste manual, sendo a presença controlada por meio de uma lista que é assinada pelos presentes e arquivada pelo Sócio Líder de Controle de qualidade.

I.6 - Execução do Trabalho

A Firma estabelece 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 emitem relatórios de auditoria ou outros relatórios apropriados nas circunstâncias.

São utilizados manuais que abordam o processo de auditoria, ferramentas de software ou outras formas de documentação padronizada, e materiais de orientação para setores e temas específicos.

Todos os trabalhos de auditoria são planejados, supervisionados e revisados.

No planejamento, é definida a equipe de auditoria e suas responsabilidades, inclusive sendo definido quem será responsável pela supervisão e revisão de cada área, lembrando que a responsabilidade final é sempre do sócio do trabalho,

independentemente das tarefas delegadas.

Os profissionais sem registro no CRC não poderão executar trabalhos de auditoria sem a supervisão de um profissional registrado.

A supervisão do trabalho objetiva definir as responsabilidades, instruir, treinar, acompanhar o andamento, discutir os assuntos significativos e os respectivos impactos no processo de auditoria, bem como revisar o trabalho realizado pelos membros da equipe.

A revisão consiste em avaliar se:

- a) o trabalho foi realizado de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis;
- b) foram levantados assuntos significativos para consideração adicional;
- c) as evidências obtidas são suficientes e apropriadas para suportar o relatório; e
- d) os objetivos dos procedimentos do trabalho foram alcançados.

Todo trabalho executado é revisado por pelo menos um membro da equipe mais experiente.

O sócio do trabalho revisa as áreas críticas de julgamento, de riscos significativos e quaisquer outras que ele julgue necessário.

A revisão deve ser documentada incluindo o que foi revisado, o nome do revisor e a data da revisão.

Na data, ou antes da data do relatório, o sócio encarregado do trabalho deve, por meio de uma revisão da documentação da auditoria e de discussão com a equipe de trabalho, estar satisfeito de que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar as conclusões obtidas e o relatório a ser emitido.

Quando for usado um membro da equipe de trabalho com conhecimento especializado, a direção, supervisão e revisão do trabalho desse membro da equipe é de responsabilidade do sócio do trabalho e de outros responsáveis pela supervisão por ele designados, devendo ser deixado claro para esse membro a natureza, o alcance e os objetivos.

Também se faz necessária a avaliação da adequação do trabalho desse membro, incluindo a relevância e razoabilidade das constatações, conclusões e consistência com outras evidências de auditoria.

Revisão de Controle de Qualidade do Trabalho

Para auditoria de demonstrações contábeis:

- a) de companhias cujas ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais sejam publicamente negociadas (bolsas de valores nacionais ou estrangeiras ou mercado de balcão, incluindo mercados local e regional); ou
- b) de companhias que estejam registradas, ou no processo de registro, na Comissão de Valores Mobiliários ou em outro órgão regulador, com o propósito de distribuir ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais em mercados organizados.

O sócio encarregado do trabalho deve verificar se foi designado um revisor de controle de qualidade do trabalho, discutir assuntos significativos com ele e não datar o relatório até a conclusão da revisão.

Quando o sócio revisor finaliza seus procedimentos de revisão, este formaliza seu “de acordo” para o sócio do trabalho em relação à qualidade do trabalho e ao relatório a ser emitido.

Para trabalhos de auditoria de entidades que não são companhias abertas, é avaliada a necessidade de revisão do controle de qualidade do trabalho, considerando por exemplo: (a) se envolve um assunto de interesse público; (b) circunstâncias ou riscos incomuns; (c) se se trata de uma salvaguarda para cumprir com requisitos de independência; (d) existem incertezas em relação à continuidade; etc.

Empresas do setor público geralmente apresentam um risco de aceitação maior para a Firma, por geralmente atuarem em áreas de interesse público, tendo como controladores entidades governamentais com grande visibilidade no mercado. Dessa forma, para auditorias de empresas do setor público, um sócio revisor de qualidade também deve ser mandatoriamente designado.

Consulta e Diferença de Opinião

Pode haver necessidade de se realizar consultas sobre assuntos complexos ou controversos, sendo essa de responsabilidade do sócio do trabalho. A documentação relativa às consultas deve contemplar a natureza do assunto, o alcance e as conclusões acordadas com a parte consultada.

O sócio deve se certificar de que as conclusões resultantes dessas consultas foram implementadas.

No caso de surgirem diferenças de opinião dentro da equipe de trabalho, com as pessoas consultadas ou, quando aplicável, entre o sócio encarregado do trabalho e o revisor do controle de qualidade do trabalho, a equipe de trabalho deve comunicar o Sócio Líder de Controle de Qualidade para que este avalie, juntamente com o sócio do trabalho e o sócio revisor, as medidas cabíveis, a fim de chegar à conclusão mais apropriada.

Documentação do trabalho

A TATICCA determina que o limite de tempo para completar a montagem de arquivos finais do trabalho realizados de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria seja de no máximo 60 dias após a data do relatório.

A Firma mantém a confidencialidade, custódia, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação dos trabalhos por meio:

- a) do uso de senha de acesso à documentação eletrônica;
- b) de cópias de segurança (*back-up*) da documentação eletrônica;
- c) de acesso restrito pela equipe à documentação do trabalho impressa, podendo somente o sócio do trabalho autorizar qualquer outro tipo de acesso; e
- d) de recuperação da documentação do trabalho e acesso a ele durante o período de

retenção.

O período de retenção da documentação do trabalho é de pelo menos cinco anos, a partir da data do relatório do auditor independente ou, se posterior, da data do relatório do auditor independente do grupo.

I.7 - Monitoramento

Um sistema de controle de qualidade efetivo inclui um processo de monitoramento projetado para fornecer segurança razoável de que as políticas e procedimentos relacionados com o sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e estão operando de maneira efetiva.

A TATICCA estabelece um processo de monitoramento que inclui a contínua consideração e avaliação do sistema de controle de qualidade da Firma de modo cíclico e independente.

As políticas e procedimentos de ciclos de inspeção são de três anos. Os sócios de auditoria terão pelo menos um trabalho de auditoria revisado a cada três anos por outro sócio independente, não podendo, então, ser este o segundo sócio / sócio revisor do trabalho.

Já o ciclo de procedimentos e inspeção relativos ao controle geral de qualidade será de dois anos, isto é, os controles de qualidade gerais da Firma serão avaliados pelo menos a cada dois anos.

O processo de monitoramento é atribuído a um ou mais sócios, ou a outras pessoas com experiência e autoridade suficientes e que não executam o trabalho ou a revisão do controle de qualidade do trabalho. Esse processo é coordenado e acompanhado pelo Sócio Líder de Controle de Qualidade.

A TATICCA comunica aos sócios encarregados as deficiências e as devidas recomendações identificadas no processo de monitoramento.

O Sócio Líder de Controle de Qualidade:

- a) decide a medida corretiva apropriada;
- b) comunica as constatações aos responsáveis pelo treinamento e desenvolvimento profissional e ao presidente (sócio líder da Firma);
- c) quando necessário, aplica medida disciplinar, especialmente nos reincidentes; e
- d) avalia a necessidade de alteração das políticas e procedimentos de controle de qualidade.

Nos casos em que se observe que um relatório possa ser inadequado ou que foram omitidos procedimentos durante a execução do trabalho, o Sócio Líder de Controle de Qualidade, juntamente com o sócio revisor (se houver) e o sócio do trabalho, decidem:

- a) se o relatório deverá ser alterado;
- b) se os papéis de trabalho devem sofrer modificações;
- c) se procedimentos adicionais de auditoria devem ser realizados; e como isto será

feito.

A Firma comunica, uma vez por ano, os resultados do monitoramento de seu sistema de controle de qualidade aos sócios encarregados dos trabalhos, diretores, gerentes, equipes de auditoria e outras pessoas apropriadas.

Essa comunicação inclui:

- a) uma descrição dos procedimentos de monitoramento realizados;
- b) as conclusões obtidas; e
- c) uma descrição das deficiências sistêmicas, repetitivas ou outras deficiências significativas e as medidas tomadas para resolver ou corrigir essas deficiências.

A comunicação de deficiências identificadas a pessoas relevantes, além dos sócios encarregados do trabalho, não precisa incluir a identificação dos trabalhos específicos.

1.8 - Documentação do Sistema de Controle de Qualidade

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.

A TATICCA possui uma lista de verificações ("checklist") de controle de qualidade que é utilizado durante as inspeções, tanto no que tange à revisão de trabalhos como à revisão dos controles gerais da Firma.

O profissional designado para realizar a inspeção utiliza este "checklist" como guia e nele documenta os procedimentos executados, os controles testados, as conclusões obtidas, os desvios – se houver, e as devidas recomendações.

Este "checklist" é enviado ao Sócio Líder de Controle de Qualidade, que toma as medidas necessárias para resolver ou corrigir os desvios e as deficiências. Vide Modelo no Anexo VIII.

O Sócio Líder de Controle de Qualidade avalia:

- a) se as deficiências são sistêmicas, repetitivas ou significativas, e, portanto, se requerem uma medida corretiva imediata;
- b) se há necessidade de alterações nas políticas e procedimentos de controle de qualidade;
- c) se há necessidade de aplicar medida disciplinar contra aqueles que deixaram de cumprir as políticas e procedimentos da Firma, especialmente os reincidentes;
- d) se as deficiências são ou não casos que 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) se os relatórios emitidos pela Firma ou pelos sócios encarregados dos trabalhos foram apropriados nas circunstâncias ou se há necessidade de corrigir os papéis de trabalhos e de reemitir-los; e
- f) a necessidade de comunicação das constatações ao presidente (sócio líder da Firma) e aos responsáveis pelo treinamento e desenvolvimento profissional.

SEÇÃO 2

EXECUÇÃO DE TRABALHOS DE AUDITORIA

Introdução

A TATICCA preza pela qualidade de seus serviços e possui consciência de que esta é um reflexo das atividades, procedimentos, controles e comunicações executados nos trabalhos de auditoria, revisão e trabalhos relacionados, que sempre devem ser realizados em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente (NBC TAs).

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

As NBC TAs exigem que se obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante. Para isso o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a fim de reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria e, com isso, obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião. Essas também determinam que o auditor exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o trabalho.

A maior parte do trabalho do auditor consiste na obtenção e avaliação de evidências de auditoria. A evidência de auditoria é necessária para sustentar a opinião e o relatório do auditor, sendo de natureza cumulativa e obtida a partir de procedimentos executados e de informações obtidas dos registros contábeis da entidade, de outras fontes, de relatórios elaborados por especialista, etc.

As normas de auditoria contêm exigências para o planejamento e execução da auditoria e exigem que o auditor, entre outras coisas:

- (a) identifique e avalie os riscos de distorção relevante na demonstração contábil e nas assertivas mediante a execução de procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas; e
- (b) aplique testes e outros meios para examinar populações de uma maneira que forneça base razoável para que o auditor tire conclusões a respeito da população.

Observa-se que outros assuntos também podem ser relevantes em uma auditoria devendo ser devidamente avaliados, como por exemplo: fraude, continuidade, integridade de relações e transações com partes relacionadas, conformidade com leis e regulamentos.

A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar uma opinião, consequentemente, é necessário que o auditor:

- planeje a auditoria de modo que ela seja executada de maneira eficaz;
- dirija o esforço de auditoria às áreas com maior expectativa de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, com esforço correspondentemente menor dirigido a outras áreas; e
- aplique testes e outros meios para examinar populações em busca de distorções.

Esta Seção 2 aborda as principais etapas e os principais conceitos de auditoria como aceitação, planejamento, procedimentos para a análise de risco de distorção relevante, afirmações, procedimento para se responder aos riscos identificados, materialidade, áreas específicas (estimativas contábeis, partes relacionadas, eventos

subsequentes, continuidade, etc.), requerimentos de documentação, avaliação das evidências obtidas e a formação de opinião sobre uma demonstração contábil.

Este manual pode ser utilizado como um suplemento para suportar a consistente implementação das NBC TAs, visto que apresenta uma visão geral de uma auditoria conduzida de acordo com as normas profissionais aplicáveis, reconhecendo ao mesmo tempo que o auditor deve fazer uso do julgamento profissional para ajustar os procedimentos de auditoria de acordo com a situação específica de cada trabalho.

MÓDULO II

ACEITAÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

Introdução ao Módulo II

A TATICCA deve aceitar ou continuar um trabalho de auditoria somente quando as condições em que esse trabalho deva ser realizado tenham sido estabelecidas, por meio de:

- (a) determinação da existência das condições prévias a um trabalho de auditoria; e
- (b) confirmação de que há um entendimento comum entre o auditor independente e a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança sobre os termos do trabalho de auditoria.

A Firma estabelece políticas e procedimentos para a aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e para trabalhos específicos, a fim de fornecer uma segurança razoável de que aceitará ou continuará esses relacionamentos e trabalhos, apenas nos casos em que: (a) é competente para executar o trabalho e possui habilidades, incluindo tempo e recursos; (b) consegue cumprir as exigências éticas relevantes; (c) considerou a integridade do cliente, e não tem informações que a levariam a concluir que o cliente não é íntegro.

O sócio encarregado do trabalho deve estar satisfeito de que foram seguidos os procedimentos apropriados em relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria, e deve determinar que as conclusões obtidas sobre esse aspecto são apropriadas.

Este módulo aborda os principais conceitos e as principais etapas do processo de aceitação e continuidade de clientes e trabalhos, assim como a concordância com os termos relacionados a um trabalho de auditoria, estando organizado da seguinte forma:

Seção	Descrição
II.1	Procedimentos e Controles Relacionados à Aceitação de Cliente ou Continuidade de Relacionamento
II.2	Concordância Com os Termos do Trabalho de Auditoria

II.1 - Procedimentos e Controles Relacionados à Aceitação de Cliente ou Continuidade de Relacionamento

O sócio encarregado do trabalho deve estar satisfeito de que foram seguidos os procedimentos apropriados em relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes em trabalhos de auditoria, e deve determinar que as conclusões obtidas sobre esse aspecto são apropriadas.

A Firma deve obter as informações consideradas necessárias nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho com um novo cliente ou de aceitar um novo trabalho de um cliente existente.

Para cumprir com as normas de auditoria e garantir que foram seguidos procedimentos adequados em relação à aceitação e à continuidade de relacionamento com clientes de auditoria, a TATICCA estabelece políticas e procedimentos que, em linhas gerais, requerem que se avalie:

- a) a integridade dos principais proprietários, do pessoal-chave da administração e dos responsáveis pela governança da entidade;
- b) se a equipe de trabalho do cliente é competente e possui a habilidade necessária, incluindo tempo de experiência e recursos;
- c) se a Firma e a equipe de trabalho podem cumprir as exigências éticas relevantes; e
- d) os assuntos importantes levantados durante os trabalhos de auditoria atuais ou anteriores e suas implicações para a continuidade do relacionamento.

No processo de aceitação ou continuidade de relacionamento com clientes de auditoria e trabalhos relacionados, deve-se:

- a) obter as informações solicitadas no Formulário de Aceitação ou Continuidade (Anexo IX) e outras que o sócio considerar necessárias;
- b) avaliar se há um potencial conflito de interesse (vide item I.3.6 da Seção 1 do Módulo I deste Manual) e, se houver, comunicar o Sócio Líder de Controle de Qualidade para que este, juntamente com o sócio encarregado do trabalho, decida se é apropriado aceitar o cliente ou continuar o relacionamento; e
- c) documentar as medidas tomadas e soluções, no caso de terem sido identificados problemas e a Firma ter decidido aceitar ou continuar o relacionamento com o cliente.

A fim de avaliar a integridade do cliente, a TATICCA aborda os seguintes assuntos no processo de aceitação/continuidade:

- a) a identidade, a postura e a reputação dos principais proprietários, do pessoal chave da administração e dos responsáveis pela governança do cliente;
- b) a natureza das operações;
- c) indicações de que o cliente possa estar envolvido em lavagem de dinheiro ou outras atividades criminosas;
- d) indicações de limitação indevida no alcance do trabalho de auditoria;
- e) as razões da disposição de contratar a Firma e de não recontratar a Firma de auditoria anterior; e
- f) se o cliente está somente preocupado em manter os honorários da Firma no nível mais baixo possível.

Essas informações são obtidas primordialmente por meio de busca em bases de dados (incluindo pesquisas na internet) e, quando aplicável, são feitos contatos e indagações a prestadores de serviços contábeis do cliente, bancos, consultores legais, ex-auditores e outros auditores que prestam serviços para entidade que atuam no segmento do cliente.

Objetivando avaliar a competência, habilidade e os recursos para assumir um novo trabalho de um cliente novo ou existente, a TATICCA revisa as exigências específicas do trabalho, os perfis do sócio e do quadro técnico disponível, observando se:

- a) o pessoal da Firma tem conhecimento dos setores ou temas relevantes;
- b) o pessoal da Firma tem experiência relevante com as exigências regulatórias ou de relatório;
- c) existem especialistas disponíveis, se necessário;
- d) existem pessoas disponíveis que atendam aos critérios e aos requisitos de elegibilidade para realizar revisão do controle de qualidade do trabalho, quando aplicável; e
- d) a Firma consegue concluir o trabalho dentro do prazo.

Caso o sócio encarregado do trabalho obtenha informações que teriam levado a Firma a declinar do trabalho, se estas estivessem disponíveis anteriormente, deve comunicar o Sócio Líder de Controle de Qualidade para que juntos possam tomar as medidas necessárias.

Se estes decidirem que é necessário interromper o relacionamento, a situação é discutida com administração e os responsáveis pela governança do cliente. Adicionalmente, é avaliado se há alguma exigência profissional, regulatória ou legal para que a Firma continue no trabalho ou se há necessidade de informar às autoridades reguladoras sobre a descontinuidade do relacionamento. Todos os fatos, as conclusões obtidas e as medidas tomadas são documentados no formulário de aceitação e continuidade de cliente de auditoria.

II.2 - Concordância Com os Termos do Trabalho de Auditoria

O auditor, ao aceitar ou continuar um trabalho de auditoria, tem responsabilidade em estabelecer os termos de um trabalho de auditoria com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança, o que inclui:

- a) considerar que existem certas condições prévias a um trabalho de auditoria que são de responsabilidade da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança;
- b) determinar a existência das condições prévias a um trabalho de auditoria; e
- c) confirmar que há um entendimento comum entre o auditor independente e a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança sobre os termos do trabalho de auditoria.

Para determinar a existência das condições prévias a um trabalho de auditoria, a TATICCA fornece um modelo de carta de contratação (Anexo X), que inclui:

- a) a estrutura de relatório financeiro a ser aplicada na elaboração das demonstrações contábeis, considerando que o padrão é o estabelecido na NBC TG 26 (R5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo CFC – e / ou o das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS);
- b) a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade:
 - (i) pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - (ii) pelo controle interno que determinou como necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro; e
 - (iii) de fornecer:

- 1) acesso a todas as informações relevantes que a administração tenha conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos;
- 2) informações adicionais que possam ser solicitadas para fins da auditoria; e
- 3) acesso irrestrito a pessoas da entidade que a equipe entender ser necessário para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Nos casos em que não haja estas condições prévias, ou nos casos em que a administração ou os responsáveis pela governança impõem uma limitação no alcance do trabalho de auditoria, de modo que se entenda que a limitação resultará na emissão de relatório com abstenção de opinião, a TATICCA determina que não se deve aceitar o trabalho, a menos que exigido por lei ou regulamento e, nestes casos, isso deve ser discutido com o Sócio Líder de Controle de Qualidade.

Objetivando estabelecer os termos do trabalho de auditoria com a administração e os responsáveis pela governança, a TATICCA inclui em seu modelo de carta de contratação (Anexo X) os seguintes termos:

- a) o objetivo e o alcance da auditoria das demonstrações contábeis;
- b) as responsabilidades do auditor;
- c) as responsabilidades da administração;
- d) a identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável para a elaboração das demonstrações contábeis;
- e) a referência à forma e ao conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor e uma declaração de que existem circunstâncias em que um relatório pode ter forma e conteúdo diferente do esperado;
- f) a forma de qualquer outra comunicação sobre os resultados do trabalho de auditoria;
- g) o fato de que, devido às limitações inerentes da auditoria, juntamente com as limitações inerentes de controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes possam não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas de auditoria;
- h) a necessidade de representações formais;
- i) acordos sobre o planejamento e a execução da auditoria, incluindo a composição da equipe de auditoria;
- j) a base sobre a qual são calculados os honorários e quaisquer acordos de faturamento;
- k) a concordância da administração em disponibilizar uma minuta das demonstrações contábeis e quaisquer outras informações a tempo de permitir a conclusão da auditoria de acordo com o cronograma proposto;
- l) a concordância da administração em informar os fatos que podem afetar as demonstrações contábeis, que a administração pode tomar conhecimento durante o período entre a data do relatório do auditor e a data em que as demonstrações contábeis são divulgadas;
- m) uma solicitação de que a administração confirme o recebimento da carta de contratação e concorde com os termos da contratação nela descritos.

A TATICCA requer que uma mudança nos termos do trabalho de auditoria tenha uma justificativa razoável e que o auditor e a administração concordem com os novos termos do trabalho, formalizando-os na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito - como por exemplo através de um aditivo.

Nas situações a seguir, o sócio deve discutir a aceitação do trabalho com o Sócio Líder de Controle de Qualidade para juntos tomarem as decisões e medidas cabíveis:

- a) se as normas de contabilidade estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida são complementadas por lei ou regulamento e se identifica conflito entre as normas de contabilidade e os requisitos adicionais;
- b) se o auditor determinou que a estrutura de relatório financeiro prevista em lei ou regulamento não seria aceitável, mas é exigida por lei ou regulamento; e
- c) se o cliente solicitar a inclusão, exclusão, ou alteração de quaisquer das cláusulas previstas no Anexo VIII – Modelo de carta de contratação.

Antes de iniciar qualquer trabalho de auditoria o sócio deve obter a carta de contratação, devidamente datada e assinada por representante legal da empresa.

MÓDULO III

**PLANEJAMENTO E FASE INICIAL DA
IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DE
RISCOS**

INTRODUÇÃO

A TATICCA acredita que um planejamento adequado é de suma importância na auditoria das demonstrações contábeis, uma vez que envolve a definição de uma estratégia global, a estruturação de um plano de auditoria a fim de realizá-la de maneira eficaz.

Muitas auditorias de entidades de pequena e média complexidade envolvem o sócio do cliente, trabalhando com uma equipe menor ou até sozinho o que facilita a coordenação e a comunicação.

Logo, a definição da estratégia global não precisa ser complexa ou um exercício demorado, mas deve estar de acordo com o tamanho da entidade, a complexidade da auditoria e o tamanho da equipe desde que esteja consoante com as Normas Brasileiras de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria. Observa-se também que este deve estar de acordo com os termos e prazos estabelecidos na carta de contratação e / ou contrato de prestação de serviço de auditoria.

A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme o porte e a complexidade da entidade, a experiência anterior dos membros-chave da equipe de trabalho com a entidade e as mudanças nas circunstâncias que ocorrem durante o trabalho de auditoria.

O planejamento não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo e interativo, que muitas vezes começa logo após (ou em conexão com) a conclusão da auditoria anterior, continuando até a conclusão do trabalho de auditoria atual. Entretanto, o planejamento inclui a consideração da época de certas atividades e procedimentos de auditoria que devem ser concluídos antes da realização de procedimentos adicionais de auditoria.

Inicialmente faz-se importante o auditor obter informações sobre as características do trabalho como: escopo do trabalho, estrutura de relatório financeiro, legislação aplicável, objetivos do relatório, época da auditoria, normas de auditoria aplicáveis, cronograma das atividades, etc.

Posteriormente o auditor deve obter informações que o levem a ter um adequado nível de conhecimento sobre a entidade. Logo é importante que o auditor obtenha um entendimento sobre: os negócios e as atividades da entidade, suas operações, seu ambiente interno e externo, sua estrutura jurídica, seu ambiente regulatório, suas políticas contábeis e seu desempenho financeiro.

O entendimento do ambiente de controle no nível da entidade, do seu sistema de informações relevantes para o relatório financeiro e a avaliação da competência de sua administração são necessários no desenvolvimento de um plano de auditoria, uma vez que suportam outras atividades de planejamento essenciais como a:

- (i) determinação da materialidade;
- (ii) avaliação de risco de distorções relevantes derivadas de erro e / ou fraude;
- (iii) definição da natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados de avaliação de risco;
- (iv) determinação dos procedimentos de auditoria para responder a estes riscos; e
- (v) definição da natureza, da época e da extensão dos recursos necessários, inclusive do envolvimento de especialistas.

O sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe devem ser envolvidos no planejamento da auditoria uma vez que é por meio deste que:

- a) definem-se as áreas importantes da auditoria, identificam-se e se resolvem tempestivamente problemas potenciais;
- b) organiza-se adequadamente o trabalho para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- c) faz-se a seleção dos membros da equipe com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e a alocação apropriada de tarefas;
- d) trata-se da direção e da supervisão dos membros da equipe e da revisão do seu trabalho.

Faz-se importante observar que as atividades de planejamento também estão relacionadas a outras atividades mencionadas nos módulos I e II deste manual como:

- (a) o estabelecimento do entendimento dos termos do trabalho;
- (b) a aceitação do cliente e do trabalho de auditoria específico;
- (c) os objetivos gerais do auditor independente;
- (d) os procedimentos referentes ao controle de qualidade da auditoria; e
- (e) a avaliação da conformidade com os requisitos éticos, inclusive independência.

O auditor deve documentar seu planejamento geral por escrito, detalhando no que for necessário, a compreensão do trabalho, a natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos de avaliação de risco e dos procedimentos adicionais de auditoria no nível da afirmação, em resposta aos riscos avaliados, assim como outros procedimentos de auditoria que devem ser revisados e aprovados antes da sua aplicação.

Este módulo aborda os principais conceitos e as principais etapas do processo de planejamento e identificação e avaliação de risco de distorção relevante, estando organizado da seguinte forma:

Seção	Descrição
I.1	Planejamento Inicial e Plano de Auditoria
I.2	Materialidade
I. 3	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade
I. 4	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento do Seu Ambiente
I. 5	Fraude

I.1 - Planejamento Inicial e Plano de Auditoria

O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, que engloba:

- a) identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;
- b) definir os objetivos do relatório de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- c) considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho;
- d) considerar os resultados das atividades preliminares e, quando aplicável, o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados para a entidade; e
- e) determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários.

A estratégia global estabelecida é documentada no plano de auditoria que deve incluir a descrição de:

- a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados de avaliação de risco, conforme estabelecido na NBC TA 315 (R1);
- b) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação, conforme previsto na NBC TA 330 (R1);
- c) outros procedimentos planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria; e
- d) a natureza, a época e a extensão do direcionamento e supervisão da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho.

Observa-se que o planejamento é uma fase inicial e, apesar de haver procedimentos de auditoria que devem ser concluídos antes da realização de procedimentos adicionais, não se trata de uma fase isolada, mas de um processo contínuo e iterativo, devendo o auditor atualizá-lo e alterá-lo sempre que necessário durante o curso dos trabalhos.

O planejamento dos procedimentos de auditoria ocorre no decurso da auditoria. Por exemplo: o planejamento dos procedimentos de avaliação de riscos ocorre na fase inicial de auditoria, entretanto, o planejamento da natureza, da época e da extensão de procedimentos específicos adicionais de auditoria depende do resultado dessa avaliação de riscos. Além disso, o auditor pode iniciar a execução de procedimentos adicionais de auditoria para alguns tipos de operação, saldos de conta e divulgação antes de planejar todos os procedimentos adicionais de auditoria.

Pode ocorrer ainda que em decorrência de imprevistos, mudanças nas condições ou na evidência de auditoria obtida na aplicação de procedimentos de auditoria, o auditor tenha que modificar a estratégia global e o plano de auditoria e, portanto, a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados, considerando a revisão dos riscos avaliados.

O planejamento inclui a necessidade de considerar, antes da identificação e avaliação pelo auditor dos riscos de distorções relevantes, aspectos como:

- a) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco;
- b) obtenção de entendimento global da estrutura jurídica e o ambiente regulatório aplicável à entidade e como a entidade cumpre com os requerimentos dessa estrutura;
- c) a determinação da materialidade;

- d) o envolvimento de especialistas; e
- e) a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco.

A finalidade e o objetivo do planejamento da auditoria não mudam caso a auditoria seja inicial ou em trabalho recorrente. Entretanto, no caso de auditoria inicial, o auditor pode ter a necessidade de estender as atividades de planejamento por falta da experiência anterior que é normalmente utilizada durante o planejamento dos trabalhos.

Para a auditoria inicial, o auditor pode considerar os seguintes temas adicionais na definição da estratégia global e do plano de auditoria:

- a) contato com o auditor antecessor, por exemplo, para conduzir a revisão de seus papéis de trabalho;
- b) procedimentos de auditoria necessários para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada relativa aos saldos iniciais (NBC TA 510 (R1) – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais); e
- c) outros procedimentos que julgar necessário, por exemplo: o envolvimento de outro sócio para a discussão e revisão da estratégia global de auditoria antes de iniciar procedimentos ou na discussão e revisão dos relatórios antes da sua emissão.

A documentação da estratégia global de auditoria deve contemplar o registro das decisões-chave consideradas necessárias para planejar adequadamente a auditoria e comunicar temas importantes à equipe de trabalho.

A documentação do plano de auditoria deve evidenciar a natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos de avaliação de risco e dos procedimentos adicionais de auditoria no nível da afirmação, em resposta aos riscos avaliados, assim como o apropriado planejamento dos procedimentos de auditoria.

Observa-se que se faz importante também documentar as mudanças significativas na estratégia global de auditoria e no plano de auditoria, o que engloba as mudanças na natureza, época e extensão dos procedimentos explicando os motivos de mudanças significativas ocorridas no decurso da auditoria e as respostas apropriadas a essas mudanças.

O auditor pode optar por discutir os elementos do planejamento com a administração da entidade, de forma a facilitar a condução e o gerenciamento do trabalho de auditoria, tomando os devidos cuidados para que isso não comprometa a eficácia da auditoria, ao tornar tais procedimentos demasiadamente previsíveis.

O envolvimento do sócio do trabalho, e de outros membros-chave da equipe de trabalho, no planejamento da auditoria incorpora as suas experiências e seus pontos de vista, otimizando assim a eficácia e a eficiência do processo de planejamento, sendo importante que a equipe de trabalho discuta sobre a susceptibilidade da entidade a distorções relevantes nas demonstrações contábeis derivadas de erro e / ou fraude.

O auditor deve realizar uma discussão de planejamento e avaliação de riscos com a equipe de trabalho, documentando esta, por meio de uma ata de reunião datada, e que contemple o nome dos participantes.

I.2 - Materialidade

Visão Geral da NBC TA 320 (R1)

Observa-se que uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis.

A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte.

Observa-se que a materialidade determinada no planejamento não estabelece necessariamente um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes, pois algumas circunstâncias relacionadas a distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade.

O auditor deve utilizar-se de julgamento profissional na determinação da materialidade, levando em consideração a sua percepção das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis.

O auditor deve atentar que materialidade para execução da auditoria significa o valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.

Se necessário, o auditor pode também definir uma materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações. Isso ocorre se este esperar que distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem as decisões econômicas dos usuários.

O auditor deve aplicar o conceito de materialidade no planejamento, na execução da auditoria, na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, e na formação da opinião no relatório do auditor independente.

O auditor deve revisar a materialidade no caso de tomar conhecimento de informações durante a auditoria que o teriam levado a determinar inicialmente um valor diferente.

Revisões também podem ser necessárias em decorrência de mudança nas circunstâncias que ocorreram durante a auditoria (por exemplo, decisão de alienar grande parte dos negócios da entidade), novas informações, ou mudança no entendimento do auditor sobre a entidade e suas operações em decorrência da execução de procedimentos adicionais de auditoria.

Por exemplo, se durante a auditoria existem indícios de que o resultado efetivo será substancialmente diferente do resultado previsto para o final do período, que foi usado inicialmente para determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo, o auditor deve revisar essa materialidade.

Salienta-se que, nestes casos, deve-se avaliar se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria continuam apropriados.

Para fins de materialidade, o auditor deve incluir na documentação de auditoria os

seguintes valores e fatores:

- a) materialidade para as demonstrações contábeis como um todo;
- b) se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação;
- c) materialidade para execução da auditoria; e
- d) qualquer revisão.

A determinação da materialidade não é um cálculo mecânico simples, envolve o exercício de julgamento profissional.

Aplica-se frequentemente uma porcentagem a um referencial, selecionado como ponto de partida, para determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.

As normas de auditoria não estabelecem um referencial padrão, mas o lucro antes do imposto de operações continuadas é frequentemente usado para entidades com fins lucrativos. Quando o lucro antes do imposto de operações continuadas é volátil, outros referenciais podem ser mais apropriados, como lucro bruto ou receita total.

Apresenta-se a seguir os fatores que devem ser considerados na identificação de um referencial apropriado:

- a) os elementos das demonstrações contábeis (por exemplo, ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa);
- b) se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações contábeis da entidade específica (quando o objetivo é avaliar o desempenho a atenção se foca no lucro, receita ou patrimônio líquido);
- c) a natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o seu setor e o ambiente econômico em que atua;
- d) a estrutura societária da entidade e como ela é financiada; e
- e) a volatilidade relativa do referencial.

Os dados relevantes do referencial escolhido normalmente incluem resultados e posições financeiras de períodos anteriores e do período corrente, acumulados até o último mês disponível e orçamentos ou previsões para o período corrente, ajustados pelas mudanças significativas nas circunstâncias da entidade (ex: uma aquisição significativa) e mudanças relevantes das condições no setor ou ambiente econômico em que a entidade atua (ex: uma crise econômica).

A determinação da porcentagem a ser aplicada ao referencial selecionado envolve o exercício de julgamento profissional, todavia o auditor deve observar que existe uma relação entre a porcentagem e o referencial escolhido.

Ressalta-se que quando o lucro das atividades continuadas antes do imposto é consistentemente baixo, como seria o caso de negócio administrado pelo proprietário, onde o proprietário retira parte do lucro antes do imposto na forma de remuneração, o lucro antes da remuneração e do imposto pode ser um referencial mais relevante.

DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE, ET e SDA

Materialidade

A materialidade planejada é um conceito relevante para que o auditor possa avaliar se

distorções ou omissões são consideradas relevantes, individualmente ou em conjunto, e possam influenciar as decisões econômicas de usuários na tomada de decisões com base nas demonstrações contábeis.

Os julgamentos sobre materialidade levam em considerações as diversas circunstâncias envolvidas, como por exemplo, se a entidade sendo auditada é de capital aberto, se está em dificuldades financeiras, o risco de fraudes ou a exposição a pressões indevidas por parte de sua gestão para atingir metas.

A relevância que um determinado assunto, distorção ou omissão tem para os usuários das demonstrações contábeis é considerada, pelo auditor, como sendo o uso por um grupo abrangente de usuários. Não leva, portanto, em consideração o efeito em relação a usuários individuais específicos. Em outras palavras, consideramos, ao determinar a materialidade, diversos interesses de vários grupos de usuários, tais como os acionistas, investidores e credores financeiros que usam as demonstrações para tomada de decisão. Objetiva-se desta forma a ter-se um valor de materialidade que atende de forma razoável a relevância para um grupo abrangente de usuários.

Os fundamentos comentados no item anterior são aplicáveis na auditoria de demonstrações contábeis. Em auditorias de propósito específico, onde emitimos relatórios de circulação restrita, a materialidade leva em consideração principalmente o propósito do relatório e dos usuários específicos que utilizarão tal relatório.

A determinação de materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor **das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis**. Neste contexto, é razoável que o auditor assuma que os usuários:

- a) possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas, de contabilidade e a disposição de estudar as informações das demonstrações contábeis com razoável diligência;
- b) entendem que as demonstrações contábeis são elaboradas, apresentadas e auditadas considerando níveis de materialidade;
- c) reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de valores baseados no uso de estimativas, julgamento e a consideração sobre eventos futuros; e
- d) tomam decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações contábeis.

A materialidade é utilizada:

- a) No planejamento da auditoria: na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da empresa auditada, de seus processos e de seu ambiente de negócios e de controles internos. A materialidade é um dos elementos para a determinação da natureza e época dos procedimentos de auditoria;
- b) Na execução dos trabalhos: na definição da extensão dos procedimentos de auditoria, bem como ajustes de procedimentos com relação à natureza e época dos procedimentos quando há novos elementos identificados na auditoria;
- c) Na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas sobre as demonstrações contábeis e na opinião no relatório do auditor independente.

Os objetivos globais do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando dessa maneira ao auditor expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de

acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A materialidade, portanto, é o valor que julgamos ser o montante referencial para: (i) que possamos estabelecer o Erro Tolerável (comentado a seguir), valor que adotaremos como base para selecionar contas relevantes e nos ajudar na definição da extensão de testes; (ii) que usaremos como um dos critérios para avaliar se distorções identificadas são relevantes em relação às demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto.

A materialidade determinada no planejamento da auditoria não estabelece necessariamente um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade. Adicionalmente, ao avaliar o efeito de todas as distorções não corrigidas sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve considerar não apenas a magnitude, mas, também, a natureza de distorções não corrigidas, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência.

Para calcular a materialidade adotamos uma porcentagem em relação a um referencial. O lucro antes dos impostos em operações continuadas é frequentemente usado para entidades com fins lucrativos. Esse referencial é nosso ponto de partida, mas outros indicadores podem ser usados, conforme julgamento do time de auditoria sobre qual conta referencial ou valor mais apropriado na expectativa dos usuários. A expectativa de uso pelos usuários é um indicador relevante e deve sempre ser nosso referencial. **Em empresas de capital aberto, o lucro antes dos impostos é o indicador mais adequado em função da quantidade de investidores que tem interesse nos resultados da companhia.**

Quando o lucro antes do imposto de operações continuadas é próximo ao ponto de equilíbrio, ou então a empresa auditada apresenta prejuízo, então outros referenciais podem ser mais apropriados, como lucro bruto, ou receita total, total dos ativos ou o valor do patrimônio líquido. Não há uma hierarquia, o time deve decidir, como já mencionado, com base no referencial e expectativas dos usuários. **Entretanto, presume-se que numa companhia de capital aberto, caso não seja utilizado o lucro antes dos impostos, o próximo indicador que um usuário utilizaria seria a receita líquida de vendas (uma vez que o EBITDA não é uma mensuração contábil).**

Critérios como o ambiente econômico que a empresa opera, nível de endividamento, contratos com *covenants* ou outros fatores que possam ser relevantes aos usuários são considerados.

As diretrizes abaixo foram elaboradas para ajudar as equipes de auditoria a selecionar um referencial adequado como base da materialidade e o percentual mínimo e máximo a serem aplicados. Não são orientações exaustivas, logo o time de auditoria deve exercer seu julgamento profissional.

	Quando risco do cliente for considerado alto	Quando risco do cliente for considerado baixo
Referencial		
LAIR	5%	10%

Receita operacional líquida	0,5%	2%
Margem bruta	2%	3%
Patrimônio líquido	1%	5%
Ativos totais	0,5	1,5%

Para:

- a) companhias cujas ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais sejam publicamente negociadas (bolsas de valores nacionais ou estrangeiras ou mercado de balcão, incluindo mercados local e regional); ou**
- b) companhias que estejam registradas, ou no processo de registro, na Comissão de Valores Mobiliários ou em outro órgão regulador, com o propósito de distribuir ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais em mercados organizados.**

Deve ser sempre adotado o LAIR como referencial para determinar a base da materialidade, exceto se a companhia estiver em prejuízo ou operar no ponto de equilíbrio. Nesses casos, devem ser utilizadas a receita operacional líquida. Os percentuais para estes clientes também devem ser os mínimos da tabela.

Para companhias auditadas que se enquadrem nos itens (a) e (b) acima, qualquer materialidade utilizada que não seja o lucro antes dos impostos deve ser previamente aprovada pelo Sócio Líder de Qualidade.

Em entidades com ganhos voláteis os lucros antes dos impostos normalmente não resultariam em uma materialidade de planejamento razoável por causa da volatilidade / oscilação. As equipes de auditoria devem normalizar lucros antes dos impostos fazendo a média dos últimos anos ou ajustando o resultado removendo efeitos que resultaram nas distorções do resultado. A equipe de auditoria também pode determinar o lucro da entidade em circunstâncias “normais” ao ajustar os resultados pelos efeitos de itens incomuns ou não-recorrentes – por exemplo, um encargo com reestruturação, ganhos / perdas de REFIS, etc.

Quando empresas operam com prejuízo a equipe de auditoria deve avaliar se as perdas são atribuíveis a itens anormais ou incomuns. Se esse for o caso, tais itens devem ser excluídos dos resultados normalizados. Outra opção é adotar as receitas líquidas como opção.

Erro Tolerável (ET)

Refere-se a um valor inferior a Materialidade Planejada, que é utilizado na execução dos procedimentos para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.

A materialidade está associada com o valor global de distorção das demonstrações contábeis. O erro tolerável está associado com as transações, contas, processos, ou seja, nos níveis mais detalhados da auditoria.

É adotado, por exemplo, para estimar amostras de testes substantivos e para determinar quais contas são relevantes para fins de auditoria e quais não são materiais

sob o prisma da relevância financeira.

Premissa	Percentual da Materialidade
Muitos ajustes de auditoria identificados em anos anteriores (corrigidos ou não)	50%
Primeiro ano quando de auditoria de uma entidade	50%
Demais casos	75%

Valor mínimo para ajuste (SDA)

Estabelecemos um valor mínimo o qual as diferenças identificadas podem ser consideradas claramente irrelevantes e não requerem ser acumuladas e avaliadas pois individualmente ou em agregado com outras são absolutamente irrelevantes e não afetam o julgamento ou a tendência de julgamento dos usuários das demonstrações financeiras. Nossa metodologia define que diferenças iguais ou inferiores a 5% da materialidade são consideradas irrelevantes.

Outras questões envolvendo materialidade

O auditor deve revisar a materialidade ao longo de trabalho. A materialidade deve ser razoável com as demonstrações contábeis finais. Por exemplo, se foi estimado no início dos trabalhos que o LAIR de uma entidade seria de R\$25 milhões ao final do exercício, mas ao final o valor efetivo quando do encerramento da auditoria foi menor (ou maior), então esse novo valor da referência deve ser usado para recalcular a materialidade. Se o valor resultante for uma MP menor que a estimada inicialmente, temos que complementar nossos procedimentos de auditoria com base nesta nova materialidade menor.

As demonstrações contábeis são às vezes preparadas para um período de elaboração e apresentação de relatórios financeiros menores ou maiores que doze meses. Exemplos destes casos incluem novas entidades, entidades que alteram seu período de elaboração e apresentação de relatórios, ou entidades que apresentam demonstrações contábeis intermediárias. A materialidade se refere às demonstrações contábeis elaboradas para aquele período de elaboração e apresentação de relatórios financeiros. Assim, a utilização de uma materialidade anualizada não é adequada nestas circunstâncias.

I.3 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio de Entendimento da Entidade

O auditor deve aplicar procedimentos de avaliação de riscos para fornecer uma base para a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis e nas afirmações.

Os procedimentos de avaliação de riscos incluem o seguinte:

- a) indagações à administração e a outros na entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informações com probabilidade de auxiliar na identificação de riscos de distorção relevante devido a fraude ou erro;
- b) procedimentos analíticos; e

c) observação e inspeção.

Faz-se importante ressaltar que o auditor deve considerar se as informações obtidas no processo de aceitação ou continuidade do cliente são relevantes para a identificação de riscos de distorção relevante.

Informações obtidas por meio da execução de procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas podem ser usadas pelo auditor como evidência de auditoria para sustentar avaliações dos riscos de distorção relevante.

O auditor pode julgar fazer só procedimentos substantivos ou testes de controles, caso não tenha segurança nos controles internos, como ocorre geralmente em empresas menores.

Além dos procedimentos apresentados no item anterior, outros procedimentos podem ser executados na identificação de riscos de distorção relevante, por exemplo:

- a) revisão de informações obtidas de fontes externas como periódicos comerciais e econômicos, relatórios de analistas, bancos ou agências de classificação e publicações regulatórias ou financeiras; e
- b) indagações junto ao consultor legal externo da entidade ou de especialistas de avaliação que a entidade tenha utilizado.

O auditor deve obter os seguintes entendimentos:

Fatores do setor de atividade, regulamentares e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável, observando

- a) o mercado e a concorrência, a demanda, a capacidade e a concorrência de preços;
- b) se a atividade é cíclica ou sazonal;
- c) a tecnologia de produtos relacionada com os produtos da entidade; e
- d) o fornecimento e custo de energia.

O setor de atividade no qual a entidade opera pode dar origem a riscos específicos de distorção relevante com origem na natureza do negócio ou no grau de regulamentação.

O ambiente regulatório que abrange, entre outras questões, a estrutura de relatório financeiro aplicável e o ambiente político e jurídico

Exemplos de questões que o auditor pode considerar incluem :

- a) princípios e práticas contábeis específicas do setor de atividade;
- b) estrutura regulatória para uma indústria regulamentada;
- c) legislação e regulamentação que afetem significativamente as operações da entidade;
- d) tributação (corporativa e outras);
- e) políticas governamentais que afetem, no presente, a condução do negócio da entidade, como políticas monetárias, controles de câmbio, políticas fiscais, de incentivos financeiros e políticas de tarifas ou de restrições comerciais; e
- f) exigências ambientais que afetem o setor de atividade e o negócio.

A natureza da entidade

A natureza da entidade inclui:

- a) suas operações;

- b) suas estruturas societária e de governança;
- c) os tipos de investimentos que a entidade está fazendo e planeja fazer; e
- d) a maneira como a entidade é estruturada e como é financiada.

Isso possibilita ao auditor entender as classes de transações, os saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações contábeis.

Um entendimento da natureza de uma entidade permite ao auditor entender assuntos como:

- a) se a entidade tem uma estrutura complexa, por exemplo, com subsidiárias ou outros componentes em múltiplas localidades. Estruturas complexas muitas vezes introduzem questões que podem dar origem a riscos de distorções relevantes, por exemplo: ágio, os empreendimentos com controle compartilhado, investimentos ou entidades com fins específicos, etc.;
- b) a estrutura societária e as relações entre os acionistas / quotistas e outras pessoas ou entidades. Este entendimento ajuda a determinar se as transações com partes relacionadas foram identificadas e contabilizadas adequadamente.

A NBC TA 315 (R1) apresenta diversos exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção de entendimento da natureza da entidade.

A seleção e aplicação pela entidade de políticas contábeis, inclusive as razões para mudanças nessas políticas

O auditor deve avaliar se as políticas contábeis da entidade são adequadas para o negócio e compatíveis com a estrutura de relatório financeiro aplicável e políticas contábeis usadas no setor de atividade pertinente levando em consideração questões como:

- a) os métodos que a entidade usa para contabilizar transações significativas e não usuais;
- b) as políticas contábeis significativas em áreas controversas ou emergentes para as quais não há orientação ou consenso;
- c) mudanças nas políticas contábeis da entidade; e
- d) normas contábeis, leis e regulamentos que sejam novos para a entidade, quando e como a entidade adotará tais requisitos.

Os objetivos e estratégias da entidade e os riscos de negócio relacionados que possam resultar em risco de distorção relevante

A administração da entidade ou os responsáveis pela governança definem objetivos, que são os planos gerais, e as estratégias, que são as abordagens pelas quais a administração pretende alcançar seus objetivos.

O entendimento dos riscos de negócio enfrentados pela entidade aumenta a probabilidade de identificação de riscos de distorção relevante, já que a maioria dos riscos de negócio acabará por ter consequências financeiras e, portanto, efeito nas demonstrações contábeis.

O risco de negócio pode surgir, por exemplo:

- a) do desenvolvimento de novos produtos ou serviços que possam fracassar;
- b) de um mercado que, mesmo se desenvolvido com sucesso, é inadequado para sustentar um produto ou serviço; ou
- d) de falhas em produto ou serviço que possam resultar em dívidas e risco reputacional.

O parágrafo A 32 da NBC TA 315 (R1) apresenta diversos exemplos de questões que o auditor pode considerar na obtenção de entendimento dos objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados da entidade que possam resultar em riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.

A mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade

A administração e outros medirão e revisarão os assuntos que considerem importantes. Mensurações de desempenho, externas ou internas, criam pressões sobre a entidade. Essas pressões, por sua vez, podem motivar a administração a agir para melhorar o desempenho do negócio ou distorcer as demonstrações contábeis.

Portanto, um entendimento das medidas de desempenho auxilia o auditor quando ele considera se as pressões para atingir metas de desempenho podem ou não resultar em ações da administração que aumentem os riscos de distorção relevante, inclusive por fraude.

A medição e a revisão do desempenho financeiro não são a mesma coisa que o monitoramento dos controles, porém, em alguns casos, os indicadores de desempenho também fornecem informações que capacitam a administração a identificar deficiências no controle interno.

Abaixo, segue exemplos de informações geradas internamente pela administração para medir e revisar o desempenho financeiro e que o auditor pode considerar:

- a) indicadores-chave de desempenho (financeiros e não-financeiros), tendências-chave e estatísticas operacionais;
- b) análises de desempenho financeiro período a período;
- c) orçamentos, previsões, análises de variações, informações de segmento;
- d) relatórios de desempenho divisionais, departamentais ou de outros níveis;
- e) medidas de desempenho de empregados e políticas de remuneração;
- f) comparações do desempenho de uma entidade com o da concorrência.

Entidades de pequeno porte, muitas vezes, não têm processos para medir e revisar o desempenho financeiro. Indagações junto à administração podem revelar que ela confia em certos indicadores-chave para avaliar o desempenho financeiro e realiza a ação adequada. Se tal indagação indicar uma ausência de medição ou revisão do desempenho, pode haver um elevado risco de distorções relevantes não serem detectadas e corrigidas.

I.4 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio de Entendimento do Seu Ambiente

O auditor deve obter um entendimento do controle interno relevante para a auditoria. Embora seja mais provável que a maioria dos controles relevantes para a auditoria esteja relacionada com as demonstrações contábeis, nem todos os controles que se relacionam com as demonstrações contábeis são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional.

Sobre a natureza e características gerais do controle interno é importante ressaltar que:

- a) este é planejado, implementado e mantido para enfrentar riscos que ameacem o cumprimento de qualquer um dos objetivos da entidade com relação a:
 - i) confiabilidade das informações e demonstrações contábeis da entidade;

- ii) efetividade e eficiência de suas operações; e
- iii) sua conformidade com leis e regulamentos aplicáveis;
- b) varia de acordo com tamanho e a complexidade da entidade;
- c) seu cumprimento é afetado por limitações inerentes do controle interno como:
 - i) pressupostos de que o julgamento humano é falho;
 - ii) a operação de um controle pode não ser efetiva;
 - iii) controles podem ser burlados pelo conluio de duas ou mais pessoas, etc.

A divisão do controle interno em cinco componentes como tratado pelas NBC TAs, fornece uma estrutura útil para que os auditores considerem como os diferentes aspectos do controle interno podem afetar a auditoria. São eles:

- a) o ambiente de controle;
- b) o processo de avaliação de risco da entidade;
- c) o sistema de informação, inclusive os processos relacionados de negócio relevantes para os relatórios financeiros e a comunicação;
- d) atividades de controle; e
- e) monitoramento de controles.

A divisão não reflete necessariamente como a entidade projeta, implementa e mantém o controle interno ou como ela pode classificar qualquer componente específico.

Os auditores podem usar terminologia ou estruturas para descrever os vários aspectos do controle interno diferentes das usadas na norma, contanto que todos os componentes descritos na norma sejam considerados.

Observa-se que entidades de pequeno porte normalmente possuem menos empregados, o que pode limitar a extensão praticável da segregação de funções. Contudo, em uma entidade administrada pelo proprietário, pode-se ter uma supervisão mais eficaz do que em entidade maior, o que pode compensar as oportunidades geralmente mais limitadas de segregação de funções.

Por outro lado, um sistema de controle interno menos estruturado, está mais suscetível a ser burlado pelo proprietário-gerente, o que pode elevar os riscos de distorção relevante por fraude, devendo isso ser considerado pelo auditor.

O apêndice 1 da NBC TA 315 (R1) fornece explicação adicional destes componentes do controle interno.

Atividades de controle são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as orientações da administração sejam executadas.

Exemplos de atividades de controle específicas incluem as relacionadas a seguir:

- a) autorização;
- b) revisões de desempenho;
- c) processamento de informações;
- d) controles físicos;
- e) segregação de funções.

Há uma relação direta entre os objetivos da entidade e os controles que ela implementa para fornecer segurança razoável a respeito do seu cumprimento. Os objetivos e os controles da entidade, relacionam-se com demonstrações contábeis, operações e conformidade; contudo, nem todos esses objetivos e controles são relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor.

Apresenta-se a seguir fatores relevantes para o julgamento do auditor ao determinar se um controle é relevante:

- a) materialidade;
- b) importância do risco relacionado;
- c) tamanho da entidade;
- d) natureza do negócio da entidade, inclusive suas características de organização e propriedade;
- e) diversidade e complexidade das operações;
- f) exigências legais e regulatórias aplicáveis;
- g) circunstâncias e o componente aplicável do controle interno;
- h) natureza e complexidade dos sistemas que fazem parte do controle interno e o uso de organizações de serviços (ex: processamento da folha de pagamento, contabilidade terceirizada);
- i) se, e como, um controle impede ou detecta e corrige distorção relevante;
- j) se o controle está relacionado a integridade e exatidão das informações produzidas ou aos objetivos das operações;
- k) se trata-se de controle para salvaguarda de ativos.

A ênfase do auditor pode estar na identificação e obtenção de entendimento das atividades de controle que tratam das áreas em que o auditor considera serem mais prováveis os riscos de distorção relevante. Quando múltiplas atividades de controle cumprem o mesmo objetivo, é desnecessário obter um entendimento de cada uma das atividades de controle relacionadas a tal objetivo.

O auditor deve obter um entendimento do controle interno relevante para a auditoria, pois auxilia:

- a) na identificação de tipos de distorções potenciais e fatores que afetem os riscos de distorção relevante; e
- b) no planejamento da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

O auditor deve avaliar o desenho desses controles e determinar se eles foram implementados, por meio da execução de procedimentos, e não somente por meio de indagações junto aos funcionários da entidade.

Avaliar o desenho de um controle envolve considerar se este é capaz de impedir, ou de detectar e corrigir efetivamente, distorções relevantes. Já avaliar a implementação de um controle significa certificar-se que o controle existe e que a entidade o está usando.

Procedimentos de avaliação de risco para obter evidência de auditoria a respeito do desenho e implementação dos controles relevantes podem incluir:

- a) indagações junto ao pessoal da entidade (somente ela não é suficiente);
- b) observação da aplicação de controles específicos;
- c) inspeção de documentos e relatórios;
- d) acompanhamento das transações por meio de sistema de informação.

Obter um entendimento dos controles de uma entidade não é suficiente para testar a sua efetividade operacional. Evidências de auditoria relevantes podem ser obtidas por meio de uma combinação de indagações, observação ou inspeção.

Além disso, as evidências de auditoria para elementos do ambiente de controle em entidade de pequeno porte podem não estar disponíveis em forma documental, em

particular, quando a comunicação entre a administração e outros funcionários pode ser informal, mas efetiva. Por exemplo, a entidade pode não ter um código de conduta escrito, mas, ao invés disso, desenvolvem uma cultura que enfatiza a importância da integridade e da conduta ética por meio de comunicação verbal e do exemplo da administração.

Consequentemente, as atitudes, consciência e ações da administração ou do proprietário-gerente são de particular importância para o entendimento pelo auditor do ambiente de controle de entidade de pequeno porte.

Como parte da obtenção de entendimento do controle interno, o auditor deve avaliar se:

- (a) a administração e os responsáveis pela governança criaram e mantiveram uma cultura de honestidade e conduta ética;
- (b) os pontos fortes no ambiente de controle fornecem fundamento adequado para os outros componentes do controle interno;
- (c) outros componentes (ex: os pertencentes aos processos de vendas, compras, etc.) não são prejudicados por deficiências no ambiente geral de controle.

Os elementos do ambiente de controle que podem ser relevantes na obtenção de entendimento do ambiente de controle incluem os seguintes:

- a) comunicação e aplicação de valores de integridade e ética;
- b) compromisso com a competência;
- c) participação dos responsáveis pela governança;
- d) estrutura organizacional;
- e) atribuição de autoridade e responsabilidade;
- f) políticas e práticas de recursos humanos.

O auditor deve verificar se a entidade tem processo, mesmo que informal, para:

- (a) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações contábeis;
- (b) estimar a significância dos riscos;
- (c) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e
- (d) decidir sobre ações em resposta a esses riscos.

Em caso afirmativo deve discutir com a administração para obter um entendimento destes processos e seus resultados, avaliar se há algum risco de erro relevante que a administração deixou de identificar e, em caso afirmativo, determinar se há uma deficiência significativa nos controles internos relacionados ao processo de avaliação de risco da entidade e se isso impacta outros componentes do controle interno da entidade (processo de vendas, compras, etc.).

Em uma entidade de pequeno porte, é improvável que haja um processo de avaliação de riscos estabelecido. Em tais casos, é provável que a administração identifique riscos por meio de envolvimento pessoal no negócio. Independentemente das circunstâncias, faz-se necessário indagar a administração a respeito de riscos identificados e como eles são considerados.

Faz-se necessário também obter um entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para monitorar o controle interno, principalmente os relacionados às demonstrações contábeis, e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências identificadas.

No caso de entidade de pequeno porte, o monitoramento do controle pela

administração muitas vezes é realizado por meio do envolvimento próximo da administração ou do proprietário-administrador nas operações, que geralmente percebe as variações significativas nas expectativas e imprecisões de dados financeiros, levando, assim, a ação corretiva no controle.

Muitas das informações utilizadas no monitoramento podem ser apresentadas pelo sistema de informações da entidade. Portanto, é requerido do auditor que, como parte do seu entendimento das atividades de monitoramento da entidade, entenda:

- a) as fontes de informações relacionadas com as atividades de monitoramento da entidade; e
- b) a base sobre a qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para o propósito.

O auditor deve obter um entendimento do sistema de informação relevante para as demonstrações contábeis, incluindo as seguintes áreas:

- (a) as classes de transações significativas para as demonstrações contábeis;
- (b) os procedimentos, tanto de tecnologia de informação (TI) quanto de sistemas manuais, pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações contábeis;
- (c) os respectivos registros contábeis – tanto eletrônicos como manuais, informações-suporte e contas específicas utilizadas para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui a correção de informações incorretas e a maneira como as informações são transferidas para o razão geral;
- (d) como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações contábeis, que não sejam transações;
- (e) o processo usado para elaborar as demonstrações contábeis da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas;
- (f) controles em torno de lançamentos não-rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais; e
- (g) como a entidade comunica as funções e responsabilidades sobre demonstrações contábeis e questões significativas internamente (com os responsáveis pela governança) e externamente (com os órgãos reguladores, entre outros).

Os processos de negócio de uma entidade são as atividades destinadas a:

- a) desenvolver, comprar, produzir, vender e distribuir os produtos e serviços;
- b) assegurar a conformidade com leis e regulamentos; e
- c) registrar informações, inclusive informações contábeis e financeiras.

Os processos de negócio resultam em transações que são registradas, processadas e reportadas pelo sistema de informação. Logo obter um entendimento dos processos de negócios de uma entidade auxiliam o auditor na obtenção de entendimento do sistema de informação da entidade relevante para as demonstrações contábeis.

É provável que os sistemas de informação e processos de negócio relevantes para as demonstrações contábeis em entidades de pequeno porte sejam menos sofisticados, mas o seu papel é igualmente significativo. Entidades de pequeno porte com envolvimento ativo da administração podem não precisar de descrições extensas de procedimentos contábeis, registros contábeis sofisticados ou políticas escritas.

A comunicação pode também ser menos estruturada, porém talvez mais fácil de ser obtida devido aos graus menores de responsabilidade e da maior visibilidade e disponibilidade da administração.

Compreender os sistemas e processos da entidade, portanto, pode ser mais fácil em uma auditoria de entidade de pequeno porte e pode depender mais de indagações do que da revisão da documentação.

É provável que a formalidade com que as entidades de pequeno porte operam seja inferior a formalidade das de maior porte. Além disso, entidades de pequeno porte podem julgar que certos tipos de atividades de controle não são relevantes devido aos controles aplicados pessoalmente pela administração, por exemplo: autoridade exclusiva da administração para conceder crédito aos clientes, aprovar aquisições significativas, etc.

Isso pode resultar em bons controles de importantes contas e transações diminuindo ou removendo a necessidade de atividades de controle mais detalhadas.

Logo, é provável que as atividades de controle relevantes para a auditoria de uma entidade de pequeno porte se relacionem aos ciclos principais de transação, como receitas, compras e despesas com empregados.

O sistema de controle interno de uma entidade contém elementos manuais e muitas vezes contém elementos automatizados. As características dos elementos manuais ou automatizados são relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor e procedimentos adicionais de auditoria nela baseados.

Geralmente uma entidade usa procedimentos automatizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações. Já controles em um sistema manual podem incluir procedimentos como aprovação e revisão de transações e conciliações.

Os controles nos sistemas de TI são compostos de uma combinação de controles automatizados e manuais. Além disso, controles manuais podem ser independentes de TI, podem usar informações produzidas por TI, ou podem limitar-se a monitorar o funcionamento eficaz de TI e de controles automatizados, assim como auxiliar a lidar com as exceções.

Quando a TI é usada para iniciar, registrar, processar ou reportar transações ou outros dados financeiros para inclusão nas demonstrações contábeis, os sistemas e programas podem incluir controles relacionados às afirmações, a contas relevantes ou podem ser críticos para o funcionamento eficaz dos controles manuais que dependem de TI.

A TI também coloca riscos para o controle interno da entidade, como:

- a) confiança em sistemas ou programas que estejam processando dados imprecisamente, processando dados incorretos ou ambas as coisas;
- b) acesso não autorizado a dados, que pode resultar em destruição de dados, modificações inadequadas, incluindo o registro de transações não autorizadas ou inexistentes ou o registro incorreto de transações.

Elementos manuais no controle interno podem ser mais adequados nos casos em que se exige julgamento e arbítrio, usualmente, são menos confiáveis do que os elementos automatizados porque podem ser mais facilmente contornados, ignorados ou transgredidos e também mais propensos a erros e enganos simples.

A entidade responde aos riscos decorrentes do uso da TI ou do uso de elementos manuais no controle interno por meio do estabelecimento de controles efetivos à luz

das características do sistema de informação da entidade.

Os controles dos sistemas de TI são eficazes quando mantêm a integridade das informações, a segurança dos dados que tais sistemas processam, incluem controles gerais e controles de aplicativos efetivos.

Controles gerais de TI são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e sustentam o funcionamento efetivo dos controles de aplicativos. Eles se aplicam a ambientes de mainframe, miniframe e usuário final. Controles gerais de TI que mantêm a integridade das informações e a segurança dos dados geralmente incluem controles sobre o seguinte:

- a) centros de dados (“data center”) e operações de rede;
- b) aquisição, modificação e manutenção de software de sistemas;
- c) modificação de programas;
- d) segurança de acesso;
- e) aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas de aplicativos.

Controles de aplicativos são procedimentos manuais ou automatizados que geralmente operam em nível de processo de negócio, podem ter a natureza de prevenção ou detecção e destinam-se a assegurar a integridade dos registros contábeis. Esses controles ajudam a assegurar que as transações ocorreram, são autorizadas, estão completas e precisamente registradas e processadas.

Exemplos incluem testes de verificação de dados de entrada e verificações de sequências numéricas com acompanhamento manual de relatórios de exceção ou correção no momento do lançamento de dados.

É provável que a função de auditoria interna seja relevante para o auditor se a natureza das responsabilidades e atividades estiverem relacionadas com as demonstrações contábeis da entidade, e o auditor espera utilizar o trabalho dos auditores internos para modificar a natureza, época ou reduzir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados.

Neste caso, a consideração do auditor independente sobre as atividades executadas ou a serem executadas pela auditoria interna, pode incluir uma revisão do plano de auditoria e da função de auditoria interna para o período, se houver, e a discussão desse plano com os auditores internos.

Se o auditor determinar que a função de auditoria interna é, provavelmente, relevante para a auditoria, aplica-se a NBC TA 610.

O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, para fornecer uma base para planejar e executar os procedimentos adicionais de auditoria.

Os riscos devem ser avaliados:

- a) no nível das demonstrações contábeis; e
- b) no nível de afirmação para classes de transações.

Os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis referem-se a riscos que se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações, logo, não são necessariamente riscos que possam ser atribuídos a afirmações específicas. As preocupações a respeito da condição e da confiabilidade dos registros de uma entidade podem levar o auditor a

concluir que é improvável que evidências de auditoria apropriadas e suficientes serão disponibilizadas.

Por exemplo, deficiências, como a falta de competência da administração podem ter um efeito mais disseminado sobre as demonstrações contábeis e podem exigir uma resposta mais abrangente do auditor.

Neste caso, a preocupação a respeito da integridade da administração da entidade pode ser tão séria a ponto de fazer o auditor concluir que o risco de representações incorretas, pela administração, em relação às demonstrações contábeis é tal, que uma auditoria não pode ser conduzida.

Nestes casos, utiliza-se a NBC TA 705 - Modificações na opinião do auditor independente - para determinar se é necessário ou não ao auditor considerar emitir uma opinião com ressalva ou abstenção de opinião ou, como pode ser exigido em alguns casos, renunciar ao trabalho quando isto é possível de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis.

Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação para classes de transações, saldos de contas e divulgações precisam ser considerados porque tal consideração auxilia diretamente na determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria, necessários para a obtenção de evidências de auditoria apropriadas e suficientes. Ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante no nível da afirmação, o auditor pode concluir, também, que os riscos identificados se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações.

As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência – transações e eventos que foram registrados ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência e direitos e obrigações – eventos divulgados, transações e outras

questões ocorreram e são da entidade;

(ii) integridade – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;

(iii) classificação e compreensibilidade – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;

(iv) exatidão e valorização – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

O auditor pode usar as afirmações como descrito acima ou pode expressá-las diferentemente, contanto que todos os aspectos descritos acima sejam abrangidos.

Por exemplo, o auditor pode escolher combinar as afirmações a respeito de transações e eventos com as afirmações a respeito de saldos de contas.

Para este propósito, o auditor deve:

(a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive controles relevantes relacionados com os riscos, considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações contábeis;

(b) avaliar os riscos identificados e avaliar se eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações;

(c) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível da afirmação, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar; e

(d) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a distorção potencial é de magnitude que possa resultar em distorção relevante.

Informações obtidas na execução de procedimentos de avaliação de riscos (inclusive as evidências de auditoria obtidas ao avaliar o desenho dos controles e ao determinar se eles foram implementados), são utilizadas como evidência de auditoria para apoiar a avaliação de riscos. A avaliação de riscos determina a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria a serem executados.

O apêndice 2 da NBC TA 315 (R1) fornece exemplos de condições e eventos que podem indicar a existência de riscos de distorção relevante. Ao fazer avaliações de riscos, o auditor pode identificar os controles com probabilidade de impedir, ou detectar e corrigir, a distorção relevante em afirmações específicas. Geralmente é útil obter um entendimento dos controles e relacioná-los às afirmações no contexto dos processos e sistemas em que estão inseridos porque as atividades de controle individuais, em si, muitas vezes, não estão direcionadas a um risco. Logo, apenas múltiplas atividades de controle, junto com outros componentes do controle interno, serão suficientes para enfocar um risco.

Inversamente, algumas atividades de controle podem ter um efeito específico sobre uma afirmação individual incorporada em uma classe específica de transações ou saldo de conta (ex: o inventário físico anual, que se relaciona diretamente com a existência e integridade das afirmações para o saldo da conta de estoque).

Os riscos de distorção relevante podem ser maiores:

a) para transações não rotineiras significativas decorrentes de questões como as

seguintes:

- i) maior intervenção da administração para determinar o tratamento contábil;
- ii) maior intervenção manual para obtenção e processamento de dados;
- iii) cálculos ou princípios contábeis complexos;
- iv) a natureza das transações não rotineiras, o que pode dificultar a implementação pela entidade de controles efetivos sobre os riscos;
- b) para questões significativas de julgamento que exijam a elaboração de estimativas contábeis, decorrentes de questões como as seguintes:
 - i) os princípios para as estimativas contábeis ou reconhecimento de receita podem estar sujeitos a interpretação divergente;
 - ii) o julgamento exigido pode ser subjetivo ou complexo, ou exigir premissas a respeito dos efeitos de eventos futuros, por exemplo, o julgamento sobre valor justo.

Faz-se necessário também determinar quais riscos, no julgamento do auditor, tratam-se de um risco significativo e, para estes casos, deve-se obter um entendimento dos controles da entidade e das atividades de controle relevantes.

Para avaliar se um risco é significativo o auditor deve analisar:

- a) se é um risco de fraude;
- b) se está relacionado com desenvolvimentos significativos recentes, econômicos, contábeis etc., que exijam atenção específica;
- c) a complexidade das transações;
- d) se envolve transações significativas com partes relacionadas;
- e) o grau de subjetividade, incerteza na mensuração das informações contábeis e;
- f) se envolve transações significativas que estejam fora do curso normal do negócio para a entidade ou que pareçam não usual.

No que diz respeito a alguns riscos, o auditor pode julgar que não é possível ou praticável obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas apenas a partir de procedimentos substantivos, geralmente os riscos relacionados ao registro impreciso ou incompleto de classes de transações rotineiras e significativas ou saldos de contas, cujas características frequentemente permitem processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual. Por exemplo: registro de vendas, compras, processamento da folha de pagamento, etc.

Em tais casos, os controles da entidade sobre esses riscos são relevantes para a auditoria e o auditor deve obter um entendimento deles.

Durante a auditoria, informações podem ser obtidas pelo auditor que difiram significativamente das informações em que a avaliação de risco se baseou. A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção relevante no nível da afirmação pode mudar durante o curso da auditoria, à medida que evidências adicionais de auditoria são obtidas. Por exemplo, a avaliação de risco pode se basear na expectativa de que certos controles estão operando efetivamente, mas ao testar esses controles, o auditor pode obter evidências de que eles não estavam operando efetivamente.

Em tais circunstâncias, a avaliação de riscos pode não refletir adequadamente as verdadeiras circunstâncias da entidade e os procedimentos adicionais de auditoria planejados podem não ser efetivos na detecção de distorções relevantes, logo o auditor deve revisar a avaliação e, portanto, modificar os procedimentos adicionais de auditoria planejados.

O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

- a) a discussão entre a equipe encarregada do trabalho e as decisões significativas

alcançadas;

b) elementos-chave do entendimento obtido referentes a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente e de cada um dos componentes do controle interno; as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento e procedimentos de avaliação de riscos executados;

c) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis; e

d) os riscos significativos e de fraude identificados e controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido um entendimento.

A forma da documentação deve ser determinada pelo auditor usando julgamento profissional.

Por exemplo, em auditoria de entidade de pequeno porte, a documentação relativa ao entendimento da entidade, seu ambiente de controle, materialidade e fraude pode ser incorporada à documentação da estratégia geral e no plano de auditoria. Similarmente, por exemplo, os resultados da avaliação de risco podem ser documentados separadamente ou podem ser documentados como parte da documentação dos procedimentos adicionais do auditor.

A forma e a extensão da documentação são influenciadas pela natureza, tamanho e complexidade da entidade e do seu controle interno, pela disponibilidade das informações da entidade e pela metodologia de auditoria e tecnologia usadas no decorrer da auditoria.

Para entidades que têm negócios e processos menos complexos relevantes para as demonstrações contábeis, a documentação pode ser simples na forma e relativamente breve. Não é necessário documentar todo o entendimento do auditor sobre a entidade e questões relacionadas a ela.

Elementos-chave do entendimento documentados pelo auditor incluem aqueles em que o auditor baseou a avaliação dos riscos de distorção relevante.

Para auditorias recorrentes, certa documentação pode ser reutilizada, atualizada para refletir mudanças no negócio ou processos da entidade.

I.3 - Fraude

As distorções nas demonstrações contábeis podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de que a fraude é a ação subjacente que resulta em distorção **intencional** nas demonstrações contábeis, enquanto o erro é uma ação subjacente que resulta em distorção **não intencional** nas demonstrações contábeis.

O auditor deve estar preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis, podendo ser distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas e / ou a apropriação indébita de ativos.

A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. Todavia o auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Para isso este deve manter atitude de ceticismo profissional, considerando que existe um potencial de a

administração burlar os controles e que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude.

Em relação a fraude o auditor deve:

- a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;
- b) obter evidências de auditoria adequadas e suficientes sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas adequadas; e
- c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

Faz-se necessário uma discussão entre os membros da equipe de trabalho.

Essa deve enfatizar especialmente como e em que pontos as demonstrações contábeis da entidade são suscetíveis à distorção relevante decorrente de fraude, inclusive mencionando como a fraude pode ocorrer. A discussão deve ocorrer deixando de lado a possível convicção dos membros da equipe de trabalho de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros.

A discussão pode incluir assuntos como:

- a) troca de ideias entre os membros da equipe de trabalho sobre como, e onde, acreditam que as demonstrações contábeis da entidade podem ser suscetíveis a distorção relevante decorrente de fraude;
- b) o risco de que os controles sejam burlados pela administração;
- c) a administração pode perpetrar e ocultar informações contábeis fraudulentas e como os ativos da entidade podem ser subtraídos;
- d) circunstâncias que podem indicar a manipulação de resultados e as práticas que podem ser adotadas para tal manipulação, pela administração, e que podem gerar informações contábeis fraudulentas;
- e) consideração dos fatores conhecidos, internos e externos, que afetam a entidade e podem criar incentivo ou pressão para que a administração, ou outras pessoas cometam fraude;
- f) indícios de uma cultura ou ambiente que permite à administração ou outras pessoas racionalizar a perpetração de fraudes;
- g) envolvimento da administração na supervisão de funcionários com acesso ao caixa ou outros ativos suscetíveis de apropriação indébita;
- h) quaisquer mudanças não usuais ou injustificadas no comportamento ou estilo de vida da administração ou funcionários, que tenham chegado ao conhecimento da equipe de trabalho;
- i) a importância de manter um estado mental adequado durante a auditoria em relação ao potencial de distorção relevante devido a fraude;
- j) tipos de circunstâncias que, se identificadas, podem indicar a possibilidade de fraude;
- k) os procedimentos de auditoria que podem ser selecionados para responder à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante decorrente de fraude e, se, certos tipos de procedimentos de auditoria, são mais eficazes que outros;
- l) consideração de como um elemento de imprevisibilidade será incorporado na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados;
- m) eventuais indícios de fraude que chegaram ao conhecimento do auditor.

Em entidades de pequeno porte, o foco da avaliação da administração pode estar nos riscos de fraude por funcionários ou apropriação indébita de ativos.

O auditor deve fazer indagações à administração relacionadas com:

- a) avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente de fraudes, inclusive a natureza, extensão e frequência de tais avaliações;
- b) o processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade, inclusive quaisquer riscos de fraude específicos identificados pela administração ou que foram levados ao seu conhecimento, ou tipos de operações, saldos contábeis ou divulgações para os quais é provável existir risco de fraude;
- c) comunicação da administração, se houver, aos responsáveis pela governança em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade;
- d) comunicação da administração, se houver, aos funcionários em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético; e
- e) se a administração e a auditoria interna – se aplicável - têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade.

As indagações do auditor junto à administração podem fornecer informações úteis relativas aos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraudes perpetradas por funcionários. Entretanto, é improvável que essas indagações forneçam informações úteis em relação aos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude cometida pela administração. As indagações junto a outras pessoas da entidade podem oferecer uma oportunidade para que essas pessoas transmitam ao auditor informações que de outra forma não seriam relatadas.

Exemplos de outras pessoas da entidade junto às quais o auditor pode fazer indagações diretas sobre a existência ou suspeita de fraude:

- a) pessoal operacional sem envolvimento direto no processo de elaboração de informação contábil;
- b) funcionários com diferentes níveis de alçada;
- c) funcionários envolvidos na iniciação, processamento ou registro de operações complexas ou não usuais e os que supervisionam ou monitoram esses funcionários;
- d) assessores jurídicos internos;
- e) pessoa ou pessoas responsáveis por lidar com alegações de fraude.

Nas entidades que possuem auditoria interna o auditor pode fazer indagações sobre atividades específicas da auditoria interna, incluindo, por exemplo:

- a) os procedimentos aplicados pelos auditores internos para detectar fraude;
- b) se a administração respondeu satisfatoriamente a quaisquer fatos identificados por meio desses procedimentos.

A não ser que os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, o auditor deve obter um entendimento de como esses responsáveis fazem a supervisão geral dos processos da administração para identificar e responder aos riscos de fraudes e do controle interno implementado para mitigar esses riscos.

O auditor pode obter esse entendimento, participando de reuniões onde ocorram tais discussões, lendo atas de tais reuniões ou fazendo indagações junto aos encarregados da governança.

É comum nas entidades de pequeno porte que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração. Nesses casos, normalmente, não há nenhuma ação por parte do auditor porque não há supervisão geral separada da administração.

O auditor deve avaliar se variações inesperadas ou não usuais que foram identificadas durante a aplicação dos procedimentos de revisão analítica indicam riscos de distorção relevante decorrente de fraude, principalmente aquelas relacionadas com as receitas.

O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações por tipo de operação, saldo contábil e divulgação.

O fato de que a fraude geralmente é oculta pode tornar muito difícil a sua detecção. Contudo, o auditor pode identificar eventos ou condições que indiquem um incentivo, oportunidade ou pressão para a fraude (fatores de risco de fraude). Por exemplo:

- a) a necessidade de satisfazer as expectativas de terceiros para obter capital adicional;
- b) a concessão de bônus significativos, caso sejam cumpridas metas irreais de lucro;
- c) um ambiente de controle que não é eficaz.

Na avaliação dos fatores de risco deve-se considerar três condições que geralmente estão presentes quando há fraude:

- a) incentivo ou pressão para perpetrar fraude;
- b) oportunidade percebida de cometer fraude;
- c) capacidade de racionalizar a ação fraudulenta.

O Anexo I da NBC TA 240 (R1) apresenta diversos exemplos de fatores de risco de fraude.

No caso de entidades de pequeno porte, algumas das considerações anteriores podem não ser aplicáveis ou menos relevantes, logo deve-se atentar para os controles informais.

Por exemplo, uma entidade de pequeno porte pode não ter um código de conduta escrito, mas pode ter desenvolvido uma cultura que enfatiza a importância da integridade e da conduta ética por meio da comunicação verbal e do exemplo da administração.

A concentração do poder da administração em um único indivíduo pode ser uma deficiência potencial, já que há oportunidade para que a administração burle os controles, mas não se pode concluir que isso, por si só, é uma falha da administração em refletir e comunicar uma atitude adequada para com o controle interno e o processo interno de informação financeira. Neste caso a autorização da administração ou de mais de uma pessoa pode compensar controles deficientes e reduzir o risco de fraude.

Na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve, com base na presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receitas, avaliar que tipos de receita, operações ou afirmações de receita geram esses riscos. Por exemplo:

- a) reconhecimento de receita de forma superestimada;
- b) reconhecimento prematuro ou o registro de receitas fictícias;
- c) registro de receitas inferiores, transferindo receitas inadequadamente para um período posterior etc.

O auditor deve tratar os riscos de distorção relevantes decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conta disso, deve obter um entendimento dos respectivos controles da entidade, inclusive atividades de controle, que são relevantes

para tais riscos.

O auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas demonstrações contábeis, tais como:

- a) desenhar e aplicar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão respondam melhor aos riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações;
- b) alocar e supervisionar o pessoal, levando em conta o conhecimento, a aptidão e a capacidade dos indivíduos;
- c) avaliar se a seleção e a aplicação de políticas contábeis pela entidade, em especial as relacionadas com medições subjetivas e transações complexas, podem ser indicadores de informação financeira fraudulenta decorrente de tentativa da administração de manipular os resultados; e
- d) incorporar elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

É importante incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados, já que indivíduos na entidade que estão familiarizados com os procedimentos de auditoria normalmente executados nos trabalhos podem ser mais capazes de esconder informações contábeis fraudulentas. Isso pode ser conseguido, por exemplo:

- a) executando procedimentos substantivos em saldos contábeis selecionados e afirmações que não seriam testadas de outra forma em função da sua materialidade ou risco;
- b) mudando a época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria;
- c) usando diferentes métodos de amostragem;
- d) executando procedimentos de auditoria em locais diferentes ou sem anúncio prévio.

Para propiciar uma padronização de documentação e auxiliar as equipes de auditoria na documentação dos assuntos envolvendo o planejamento de auditoria, a metodologia prevê a utilização dos seguintes modelos:

- a) memorando de planejamento (Anexo XI);
- b) memorando de materialidade (Anexo XII); e
- c) sumário dos riscos de distorções relevantes identificados por assertiva (Anexo XIII).

MÓDULO IV

**PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA EM
RESPOSTA AOS RISCOS IDENTIFICADOS E
AVALIAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA
OBTIDAS**

INTRODUÇÃO

A TATICCA entende que os procedimentos de auditoria em respostas aos riscos identificados, as evidências de auditoria obtidas e a documentação do trabalho são elementos chaves e essenciais na auditoria das demonstrações contábeis.

Observa-se que não é possível auditar todas as contas contábeis e / ou transações de uma entidade, logo a identificação dos riscos de distorção e a materialidade direcionam o trabalho de auditoria, uma vez que auxiliam o auditor a: (i) definir as transações, contas, e saldos relevantes; (ii) a abordagem da auditoria; e (iii) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos a serem executados.

O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para levar os riscos avaliados de distorção relevante a um nível suportável, por meio do planejamento e da implementação de respostas apropriadas a esses riscos tanto no nível das demonstrações contábeis como no nível das afirmações.

A avaliação dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, as respostas gerais do auditor, são afetadas pelo entendimento do auditor do ambiente de controle, que, se eficaz, pode permitir que se tenha mais confiança no controle interno e na evidência gerada, tendo, portanto, influência na abordagem geral da auditoria que pode ser: (i) abordagem que utiliza testes de controle e procedimentos substantivos (combinada); ou (ii) ênfase em procedimentos substantivos (substantiva).

A avaliação dos riscos identificados no nível de afirmações fornece base para a consideração da abordagem de auditoria apropriada (substantiva ou combinada) e para planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria.

Salienta-se que, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que executar somente procedimentos analíticos substantivos é suficiente, que somente testes de detalhes são apropriados ou que a combinação de ambos responde melhor aos riscos identificados.

Além das respostas aos riscos identificados, outro item a ser considerado quando se trata da direção da auditoria é a amostragem, que possibilita proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual uma amostra é selecionada.

Ao definir uma amostra deve-se considerar a finalidade do procedimento de auditoria, as características da população, o risco de distorção relevante, o risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar, a materialidade, a disponibilidade das informações e os métodos de seleção entre outras coisas.

O auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria com o objetivo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. A evidência de auditoria tem natureza cumulativa, sendo os registros contábeis importantes fontes de evidência; todavia, ela também pode incluir informações obtidas de outras fontes, como, por exemplo: clientes, bancos, procedimentos para aceitação e continuidade de clientes etc.

A suficiência e a adequação da evidência de auditoria estão inter-relacionadas, sendo a primeira a medida da quantidade de evidência obtida e a segunda a medida da qualidade da evidência de auditoria. A quantidade é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção e pela qualidade da própria evidência de auditoria, já a adequação é influenciada pela confiabilidade da evidência, pela sua fonte e natureza.

Os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria podem incluir a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, que são usualmente combinados.

É questão de julgamento profissional determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo e, com isso, possibilitar ao auditor atingir conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião.

A TATICCA enfatiza a importância da documentação de auditoria, uma vez que essa evidência é a base do auditor para uma conclusão quanto ao cumprimento do seu objetivo global e ajuda a formalizar que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis. Também pode fornecer evidências do exercício do ceticismo, demonstrar as decisões tomadas, as conclusões obtidas, sendo essas informações relevantes para os responsáveis pela revisão dos trabalhos.

A documentação para a auditoria de entidade de menor complexidade geralmente é menos extensa, o que permite o auditor registrar em um único documento vários aspectos da auditoria. Podem ser documentados em conjunto, por exemplo, o entendimento da entidade e do seu controle interno, a estratégia global e o plano de auditoria, a materialidade, riscos avaliados, assuntos significativos observados durante a auditoria e as conclusões obtidas.

A TATICCA observa que durante o trabalho de auditoria, existem algumas circunstâncias e / ou áreas críticas para as quais foram emitidas normas de auditoria específicas, que estão abordadas separadamente neste módulo nas seções IV.5, IV.6 e IV. 7.

Os principais conceitos relacionados ao processo de respostas aos riscos identificados e as evidências de auditoria obtidas foram abordados da seguinte forma:

Seção	Descrição
IV.1	Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados
IV.2	Amostragem
IV. 3	Evidência de Auditoria
IV. 4	Documentação de Auditoria
IV. 5	Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas.
IV.6	Representações Formais
IV.7	Assuntos Específicos

IV.1 - Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados

Esta seção trata da responsabilidade do auditor ao planejar e implementar respostas aos riscos de distorção relevante, identificados e avaliados pelo auditor de acordo com a NBC TA 315 (R1) (Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente) e abordado no Módulo III deste Manual.

O auditor deve planejar e implementar respostas gerais para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis, que podem incluir:

- a) enfatizar a necessidade de manter o ceticismo profissional;
- b) designar pessoal mais experiente ou aqueles com habilidades especiais ou usar especialistas;
- c) exercer mais supervisão;
- d) incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade;
- e) efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria.

A avaliação dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, as respostas gerais do auditor, são afetadas pelo entendimento do auditor do ambiente de controle.

Um ambiente de controle eficaz pode permitir que se tenha mais confiança no controle interno e na evidência de auditoria gerada, tendo, portanto, influência na abordagem geral da auditoria:

- a) ênfase em procedimentos substantivos (abordagem substantiva); e
- b) abordagem que utiliza testes de controle e procedimentos substantivos (abordagem combinada).

Deve-se planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações, levando-se em consideração:

- a) as razões para a avaliação atribuída ao risco de distorção relevante no nível de afirmações para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações, contemplando o risco inerente e de controle;
- b) a obtenção de evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a avaliação de risco.

A avaliação dos riscos identificados no nível de afirmações fornece base para a consideração da abordagem de auditoria apropriada e para planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, sendo essas:

- a) abordagem substantiva e;
- b) abordagem combinada.

A natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade (teste de controle ou procedimento substantivo) e ao seu tipo (inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimento analítico).

A época do procedimento de auditoria se refere ao momento em que ele é executado ou ao período ou, ainda, a data à que a evidência de auditoria se refere.

A extensão do procedimento de auditoria se refere à quantidade a ser executada, por exemplo, o tamanho da amostra ou a quantidade de observações de uma atividade de controle.

Quanto à natureza, os riscos avaliados pelo auditor podem afetar tanto os tipos de procedimentos de auditoria a serem executados como sua combinação.

As razões para a avaliação atribuída a um risco são relevantes para determinar a natureza dos procedimentos de auditoria.

Por exemplo, com relação à receita, usualmente o risco avaliado é menor devido aos controles internos, logo, os testes de controle podem fornecer mais respostas ao risco avaliado de distorção da afirmação integridade, todavia os procedimentos substantivos podem fornecer mais resposta ao risco avaliado de distorção da afirmação ocorrência.

Quanto à época, o auditor pode executar testes de controles ou procedimentos substantivos em data intermediária ou no final do período.

Quanto maior for o risco de distorção relevante, maior é a probabilidade de que se decida que é mais eficaz executar procedimentos substantivos próximo do final ou no final do período ou épocas não anunciadas ou imprevistas (particularmente relevante quando se considera a resposta aos riscos de fraude). Por outro lado, a execução dos procedimentos de auditoria antes do final do período pode auxiliar na identificação de assuntos significativos e, com isso, resolvê-los com a ajuda da administração ou mediante o desenvolvimento de uma abordagem de auditoria eficaz para tratá-los. Logo, em muitas circunstâncias, faz-se eficaz selecionar uma amostra e efetuar parte dos testes em período intermediário e parte no final do período.

Todavia, certos procedimentos de auditoria somente podem ser realizados no final ou após o encerramento do período, por exemplo:

- a) confrontar as demonstrações contábeis com os registros contábeis;
- b) examinar ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis;
- e
- c) executar procedimentos em resposta ao risco de que no final do período pode ter ocorrido contratos de venda indevidos ou o registro de transações não finalizadas.

Fatores adicionais influenciam a consideração do auditor sobre quando aplicar procedimentos de auditoria, como:

- a) ambiente de controle;
- b) disponibilidade das informações relevantes;
- c) natureza do risco;
- d) período ou data à qual a evidência de auditoria se refere.

A extensão de procedimento de auditoria é determinada após a consideração da materialidade, do risco avaliado e do grau de segurança que o auditor planeja obter.

Quando um único propósito é alcançado por uma combinação de procedimentos, a extensão de cada procedimento é considerada separadamente. Em geral, a extensão dos procedimentos de auditoria aumenta à medida que o risco de distorção relevante aumenta. Por exemplo, em resposta ao risco identificado de distorção relevante devido a fraude, pode ser apropriado o aumento no tamanho da amostra e a execução de procedimentos analíticos substantivos mais detalhados, bem como colocar maior ênfase na obtenção de evidências de terceiros.

O uso de técnicas de auditoria assistida por computador (TAAC) pode permitir um teste mais amplo das transações eletrônicas e arquivos de contas, já que podem ser usadas para selecionar transações de amostra de arquivos eletrônicos-chave, selecionar transações com características específicas ou examinar a população inteira ao invés de uma amostra.

No caso de entidade de pequeno porte, pode não haver muitas atividades de controle que poderiam ser identificadas pelo auditor ou a extensão na qual sua existência ou operação foi documentada pela entidade pode ser limitada. Nesses casos, a aplicação de procedimentos adicionais de auditoria que são, principalmente procedimentos substantivos, pode ser mais eficaz.

Testes de controle

O auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à efetividade operacional dos controles relevantes, se o auditor pretende confiar na efetividade dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivo ou, se os procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Estes são executados somente para aqueles controles que o auditor determinou serem devidamente planejados para evitar, detectar e corrigir uma distorção relevante em uma afirmação.

Pode ser eficiente testar a efetividade operacional dos controles e, ao mesmo tempo, avaliar seu planejamento e determinar se eles foram implementados.

Além disso, embora alguns procedimentos de avaliação de risco possam não ser especificamente planejados como testes de controle, eles podem fornecer evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles e, conseqüentemente, servir como testes de controle, por exemplo: inspeção de relatórios relacionados com a investigação de variações entre os valores orçados e reais analisados pela administração da entidade.

Pode ser eficiente planejar um teste de controle a ser executado simultaneamente com um teste de detalhes da mesma transação, também conhecido como teste de duplo-propósito. Por exemplo, o auditor, ao examinar uma nota fiscal, verifica se ela foi aprovada e ao mesmo tempo pode obter uma evidência de auditoria substantiva da receita de vendas.

Ao planejar e executar os testes de controle, deve-se:

- a) executar outros procedimentos de auditoria juntamente com indagação para obter evidência de auditoria sobre a sua efetividade (indagação somente não é suficiente para testar a efetividade operacional dos controles); e
- b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses.

A natureza do controle em particular influencia o tipo de procedimento necessário para obter evidência de auditoria da sua efetividade, por exemplo: indagação combinada com a inspeção ou reexecução pode proporcionar mais segurança do que a indagação e a observação.

Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva dos controles indiretos. Por exemplo, quando o auditor decide testar a efetividade da revisão feita por um usuário dos relatórios de vendas, faz-se necessário também avaliar os controles da exatidão das informações de tais relatórios (controles “indiretos”).

Quando evidência de auditoria mais persuasiva é necessária com relação à efetividade de um controle, pode ser mais apropriado aumentar a extensão do teste do controle, para isso o auditor deve considerar:

- a) a frequência da sua realização;
- b) o período durante o qual o auditor confia na efetividade operacional do controle;
- c) a taxa de desvio esperada;
- d) a relevância e a confiabilidade da evidência de auditoria a ser obtida;
- e) a extensão na qual a evidência de auditoria é obtida de testes de outros controles relacionados com a afirmação.

Devido à consistência inerente do processamento da tecnologia da informação (TI), pode não ser necessário aumentar a extensão do teste de um controle automatizado a menos que este contemple o risco de ser alterado. Uma vez que o auditor determina que o controle automatizado está funcionando pode considerar somente a execução de testes para determinar que:

- a) não são feitas alterações no programa sem que estejam sujeitas aos controles apropriados (ex: aprovações, limites de alçada, registros para avaliar controles de acesso etc.);
- b) a versão autorizada do programa é utilizada no processamento das transações; e

c) outros controles gerais relevantes são efetivos.

O auditor deve testar os controles para uma data específica ou ao longo do período no qual o auditor pretende confiar nesses controles e, se, obtém evidência de auditoria em um período intermediário, deve:

- a) obter evidência de auditoria das alterações significativas nesses controles após o período intermediário; e
- b) determinar a evidência de auditoria adicional a ser obtida para o período remanescente.

Fatores relevantes na determinação das evidências adicionais de auditoria que devem ser obtidas sobre os controles em operação durante o período remanescente, incluem:

- a) importância dos riscos identificados de distorção relevante no nível de afirmações;
- b) controles específicos que foram testados durante o período intermediário e alterações significativas nesses controles desde que foram testados, incluindo alterações no sistema de informações, nos processos e no pessoal;
- c) o grau em que a evidência de auditoria da efetividade operacional desses controles foi obtida;
- d) duração do período remanescente;
- e) extensão na qual o auditor pretende reduzir procedimentos substantivos adicionais com base na confiança nos controles;
- f) o ambiente de controle da entidade.

É possível e, muitas vezes apropriado, usar evidência de auditoria da efetividade operacional dos controles obtida em auditorias anteriores. Neste caso o auditor deve considerar o seguinte:

- a) a efetividade dos outros elementos de controle interno, incluindo o ambiente de controle, os controles de monitoramento da entidade e o seu processo de avaliação de risco;
- b) os riscos decorrentes das características do controle, incluindo se ele é manual ou automatizado;
- c) a efetividade dos controles gerais de TI;
- d) a efetividade do controle e sua aplicação pela entidade, incluindo a natureza e extensão de desvios na aplicação do controle observados nas auditorias anteriores e se houve mudanças de pessoal que afetaram de forma significativa a aplicação do controle;
- e) se a falta de alteração em um controle em particular oferece risco devido às mudanças de circunstâncias; e
- f) os riscos de distorção relevante e a extensão da confiança no controle.

Se houver alterações nos controles que afetam a continuidade da relevância da evidência de auditoria de um trabalho anterior, o auditor deve testar os controles na auditoria corrente. Por exemplo, alterações em um sistema que permitem a emissão de um novo relatório provavelmente não afetam a relevância da evidência de auditoria obtida na auditoria anterior. Entretanto, uma alteração que faz com que os dados sejam acumulados ou calculados de forma diferente afeta.

A decisão do auditor de confiar na evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores é uma questão de julgamento profissional para controles que:

- a) não mudaram desde a última vez em que foram testados; e

b) não são controles que mitigam risco significativo.

Se não houver essas alterações, o auditor deve testar os controles pelo menos uma vez a cada três auditorias e deve testar alguns desses controles em todas as auditorias a fim de evitar a possibilidade de testar todos os controles nos quais o auditor pretende confiar em um único período de auditoria e não testar os controles nos dois períodos de auditoria subsequentes.

Nestes casos, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as conclusões alcançadas sobre a confiança naqueles controles testados na auditoria anterior.

Ao avaliar a efetividade operacional dos controles relevantes, o auditor deve avaliar se as distorções que foram detectadas pelos procedimentos substantivos indicam que os controles não estão operando efetivamente, já que uma distorção relevante é um forte indicador da existência de deficiência significativa no controle interno.

Quando são detectados desvios de controles nos quais o auditor pretende confiar, deve-se fazer indagações específicas para entender esses assuntos e suas potenciais consequências a fim de determinar se:

- a) os testes de controle executados fornecem uma base apropriada para se confiar nos controles;
- b) são necessários testes adicionais de controle; ou
- c) os riscos potenciais de distorção precisam ser tratados usando procedimentos substantivos.

Procedimento substantivo

Independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas.

Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que:

- a) executar somente procedimentos analíticos substantivos é suficiente para reduzir o risco de auditoria para um nível baixo aceitável;
- b) somente os testes de detalhes são apropriados;
- c) uma combinação de procedimentos substantivos analíticos e testes de detalhes responde melhor aos riscos identificados.

Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo. A NBC TA 520 estabelece exigências e fornece maior orientação referente a sua aplicação.

A natureza do risco e da afirmação é relevante para o planejamento dos testes de detalhes. Como a avaliação de risco de distorção relevante leva em consideração o controle interno, a extensão dos procedimentos substantivos poderá ser aumentada quando os resultados dos testes de controle são insatisfatórios.

Se o auditor determinar que um risco identificado de distorção relevante no nível de afirmações é significativo, este deve executar procedimentos substantivos que respondem especificamente a esse risco.

Quando a abordagem a um risco significativo consiste somente em procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes, porque, usualmente resultam em evidência de auditoria com alto grau de confiabilidade, por exemplo, confirmações externas recebidas diretamente pelo auditor.

O auditor deve considerar se procedimentos de confirmação externa devem ser executados como procedimentos substantivos. Estes são frequentemente relevantes quando cobrem as afirmações relacionadas com os saldos das contas e seus elementos.

Seguem algumas situações em que os procedimentos de confirmação externa podem fornecer evidência de auditoria relevante:

- a) saldos bancários e outras informações relevantes sobre relacionamentos bancários;
- b) saldos e prazos de contas a receber;
- c) estoques mantidos por terceiros em armazéns alfandegários para processamento ou em consignação;
- d) títulos de propriedade mantidos por advogados ou financiadores para custódia ou garantia;
- e) investimentos mantidos em poder de terceiros ou adquiridos de corretores de bolsa, mas não entregues na data do balanço;
- f) valores devidos a credores, incluindo condições relevantes de liquidação e cláusulas restritivas; e
- g) saldos e prazos de contas a pagar.

Os procedimentos substantivos devem incluir os seguintes procedimentos de auditoria relacionados com o processo de encerramento das demonstrações contábeis:

- a) confrontar ou conciliar as demonstrações contábeis com os registros contábeis que as suportam; e
- b) examinar lançamentos relevantes de diário e outros ajustes efetuados durante a elaboração das demonstrações contábeis.

A execução de procedimentos substantivos em data intermediária sem a realização de procedimentos adicionais em data posterior aumenta o risco de que o auditor não detecte distorção que possa existir no final do período.

Se os procedimentos substantivos forem executados em data intermediária, o auditor deve cobrir o período remanescente mediante a execução de:

- a) procedimentos substantivos, combinados com testes de controle para o período desde a data intermediária até o encerramento; ou
- b) procedimentos substantivos adicionais, que forneçam base razoável para estender as conclusões de auditoria da data intermediária até o final do período.

Por exemplo: o auditor pode determinar que a comparação, assim como a conciliação das informações referentes ao saldo no final do período com as informações comparáveis na data intermediária é eficaz para:

- a) identificar valores que pareçam não usuais;
- b) investigar esses valores; e
- c) executar procedimentos analíticos substantivos ou testes de detalhes para testar o período desde a data intermediária.

O auditor deve observar os fatores apresentados a seguir para tomar a decisão de executar procedimentos substantivos em data intermediária:

- a) o ambiente de controle e outros controles relevantes;
- b) a disponibilidade, em data posterior, das informações necessárias para os procedimentos do auditor;
- c) a finalidade de procedimento substantivo;
- d) o risco avaliado de distorção relevante;
- e) a natureza da classe de transações ou do saldo de contas e as respectivas afirmações;
- f) a habilidade de executar procedimentos substantivos ou procedimentos substantivos combinados com testes de controle para cobrir o período remanescente.

Se forem detectadas distorções que o auditor não esperava na avaliação de riscos de distorção relevante em data intermediária, deve-se avaliar se a avaliação de risco, a natureza, a época e extensão planejadas dos procedimentos substantivos que cobrem o período remanescente precisam ser modificados, em caso afirmativo, essa modificação pode incluir a extensão ou a repetição dos procedimentos executados em data intermediária no final do período.

Com base nos procedimentos de auditoria executados e na evidência de auditoria obtida, o auditor deve avaliar, antes da conclusão da auditoria, se as avaliações de riscos de distorção relevante no nível de afirmações continuam apropriadas, considerando:

- a) se a extensão de distorções pode alterar a opinião do auditor acerca da avaliação de risco e pode indicar deficiência significativa no controle interno;
- b) se pode resultar em discrepâncias nos registros contábeis ou evidências ausentes ou conflitantes;
- c) se os procedimentos analíticos aplicados na etapa de revisão global da auditoria indicam um risco anteriormente não reconhecido de distorção relevante.

Nessas circunstâncias, o auditor pode ter que reavaliar os procedimentos planejados de auditoria com base na consideração revisada dos riscos.

O auditor deve concluir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para formar uma opinião.

Se o auditor não obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto a uma afirmação relevante nas demonstrações contábeis, deve tentar obter evidência adicional de auditoria, e se não conseguir, deve expressar opinião com ressalva ou abster-se de opinar sobre as demonstrações contábeis.

Para isso deve-se levar em consideração:

- a) a importância da distorção potencial na afirmação e a probabilidade de que ela tenha efeito relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções em potencial, nas demonstrações contábeis;
- b) a efetividade das respostas e controles da administração para enfrentar os riscos;
- c) a experiência adquirida durante auditorias anteriores com relação a distorções potenciais semelhantes;
- d) os resultados dos procedimentos de auditoria executados, incluindo se esses

- procedimentos de auditoria identificaram casos específicos de fraude ou erro;
- e) a fonte e confiabilidade das informações disponíveis;
 - f) a persuasividade da evidência de auditoria;
 - g) o entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o seu controle interno.

O auditor deve executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação das demonstrações contábeis como um todo, incluindo as respectivas divulgações, está de acordo com a estrutura de relatórios financeiros aplicável.

A documentação do auditor deve demonstrar que as demonstrações contábeis estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam.

A forma e a extensão da documentação de auditoria é uma questão de julgamento profissional e são influenciadas pela natureza, porte e complexidade da entidade e de seu controle interno, disponibilidade das informações da entidade, metodologia de auditoria e tecnologia usadas na auditoria.

O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

- a) as respostas gerais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria executados;
- b) o relacionamento desses procedimentos com os riscos avaliados no nível de afirmações; e
- c) os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo as conclusões.

IV.2 - Amostragem

O objetivo do auditor, ao usar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada.

Observa-se que as seguintes definições são importantes no que tange a amostragem:

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas.

População é o conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o auditor deseja concluir.

Risco de amostragem é o risco de que a conclusão do auditor, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse testada, sendo de dois tipos:

- a) no caso de teste de controles, em que os controles são considerados mais eficazes do que realmente são ou no caso de teste de detalhes, em que não seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela existe. Isso pode levar a uma opinião de auditoria não apropriada;
- b) no caso de teste de controles, em que os controles são considerados menos eficazes do que realmente são ou no caso de teste de detalhes, em que seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela não existe. Isso pode afetar a eficiência do trabalho.

Unidade de amostragem é cada um dos itens individuais que constituem uma população.

Amostragem estatística é a abordagem à amostragem com seleção aleatória dos itens da amostra e o uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem.

Estratificação é o processo de dividir uma população em subpopulações, cada uma sendo um grupo de unidades de amostragem com características semelhantes (geralmente valor monetário).

Taxa tolerável de desvio é a taxa de desvio dos procedimentos de controles internos previstos, definida pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que essa taxa de desvio não seja excedida pela taxa real de desvio na população.

Distorção tolerável é um valor monetário definido pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que esse valor monetário não seja excedido pela distorção real na população. A distorção tolerável é a aplicação da materialidade na execução da auditoria em procedimento de amostragem específico, podendo ter o mesmo valor ou valor menor do que o da materialidade na execução da auditoria.

Ao definir uma amostra, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual esta será retirada, considerando os fins específicos a serem alcançados e a combinação de procedimentos de auditoria que devem alcançar esses fins.

A consideração da natureza da evidência de auditoria desejada e as eventuais condições de desvio ou distorção ajudam o auditor a definir o que constitui desvio ou distorção e qual população usar para a amostragem.

A amostragem em auditoria pode ser aplicada usando tanto a abordagem não estatística como a estatística e o auditor deve executar procedimentos de auditoria para obter evidência de que a população, da qual a amostra foi extraída, está completa.

Ao considerar as características de uma população, para testes de controles, o auditor faz uma avaliação da taxa esperada de desvio com base no entendimento do auditor dos controles relevantes ou no exame de pequena quantidade de itens da população. Da mesma forma, para os testes de detalhes, o auditor faz uma avaliação da distorção esperada na população.

O auditor deve determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável, quanto menor o risco que o auditor está disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra. Segue alguns exemplos de fatores que influenciam o tamanho da amostra:

Teste de controles

- a) Aumento na extensão na qual a avaliação de risco do auditor leva em consideração os controles relevantes;
- b) Aumento na taxa tolerável de desvio;

- c) Aumento na taxa esperada de desvio da população a ser testada;
- d) Aumento na quantidade de unidades de amostragem na população.

Testes de detalhes

- a) Aumento na avaliação do risco de distorção relevante do auditor;
- b) Aumento no uso de outros procedimentos substantivos direcionados à mesma afirmação;
- c) Aumento no nível de segurança desejado pelo auditor de que uma distorção tolerável não é excedida pela distorção real na população;
- d) Aumento na distorção tolerável;
- e) Aumento no valor da distorção que o auditor espera encontrar na população;
- f) Estratificação da população, quando apropriado;
- g) Quantidade de unidades de amostragem na população.

A decisão quanto ao uso de abordagem de amostragem estatística ou não estatística é uma questão de julgamento do auditor.

Pela amostragem estatística, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida de ser selecionada. Pela amostragem não estatística, o julgamento é usado para selecionar os itens da amostra.

Faz-se importante que o auditor selecione uma amostra representativa, de modo a evitar tendenciosidade, mediante a escolha de itens da amostra que tenham características típicas da população. Vide maiores detalhes sobre os métodos de seleção no Anexo 4 da NBC TA 530.

O auditor pode determinar que a estratificação ou a seleção com base em valores é apropriada.

A eficiência da auditoria pode ser melhorada se o auditor estratificar a população dividindo-a em subpopulações distintas que tenham características similares, já que objetiva reduzir a variabilidade dos itens de cada estrato e, portanto, permitir que o tamanho da amostra seja reduzido sem aumentar o risco de amostragem.

A população pode ser estratificada de acordo com uma característica específica que indica maior risco de distorção.

Na execução dos testes de detalhes, a população é geralmente estratificada por valor monetário, pois nesse caso o auditor pode, então, examinar os itens específicos (ex: separando saldos devedores e credores que compõe um saldo contábil). O benefício dessa abordagem para definir a unidade de amostragem é que o trabalho de auditoria é direcionado para itens de valor maior porque eles têm mais chances de serem selecionados e podem resultar em amostras de tamanhos menores.

Essa abordagem pode ser usada juntamente com o método sistemático de seleção de amostras e é muito eficiente quando os itens são selecionados usando a seleção aleatória.

Se uma classe de operações ou o saldo de uma conta tiver sido dividido em estratos, a distorção é projetada para cada estrato separadamente. As distorções projetadas

para cada estrato são, então, combinadas na consideração do possível efeito das distorções no total das classes de operações ou do saldo da conta.

O auditor deve executar os procedimentos de auditoria apropriados à finalidade, para cada item selecionado. Se o procedimento não for aplicável ao item selecionado, o auditor deve executar o procedimento em um item que substitua o anteriormente selecionado ou deve executar procedimentos alternativos adequados. Se isso não for possível, o auditor deve tratar esse item como um desvio.

Um exemplo de procedimento alternativo pode ser o exame de recebimentos subsequentes, juntamente com a evidência da fonte dos recebimentos e os itens que eles visam liquidar quando nenhuma resposta tiver sido recebida para uma solicitação positiva de confirmação.

O auditor deve investigar a natureza e a causa de quaisquer desvios ou distorções identificados e avaliar o possível efeito causado por eles na finalidade do procedimento de auditoria e em outras áreas da auditoria.

Durante essa investigação pode-se identificar distorções que têm uma característica em comum como, por exemplo, o tipo de operação, local, linha de produto ou período. Nessas circunstâncias, o auditor pode decidir identificar todos os itens da população que tenham a característica em comum e estender os procedimentos de auditoria para esses itens. Além disso, esses desvios ou distorções podem ser intencionais e podem indicar a possibilidade de fraude.

Para os testes de detalhes, o auditor deve projetar, para a população, as distorções encontradas na amostra. Já para os testes de controles, não é necessária qualquer projeção, todavia deve-se consultar o item IV.1 deste Manual ou o item 17 da NBC TA 330 (R1), que fornecem orientação de como auditor deve proceder.

O auditor deve avaliar os resultados da amostra e se o uso de amostragem forneceu uma base razoável para conclusões sobre a população.

Na ausência de evidências, uma taxa de desvio da amostra inesperadamente alta para os testes de controle, pode levar a um aumento no risco identificado de distorção relevante.

Já para os testes de detalhes, um valor alto de distorção pode levar o auditor a acreditar que uma classe de operações ou o saldo de uma conta está distorcido de modo relevante.

No caso de testes de detalhes, quando a distorção projetada mais a distorção anômala, se houver, excederem uma distorção tolerável, a amostra não fornece uma base razoável para conclusões sobre a população que foi testada. Quanto mais próximo o somatório da distorção projetada e da distorção anômala estiver da distorção tolerável, mais provável será que a distorção real na população exceda a distorção tolerável.

Além disso, se a distorção projetada for maior do que as expectativas de distorção do auditor usadas para determinar o tamanho da amostra, o auditor pode concluir que há um risco inaceitável de amostragem de que a distorção real na população

exceda a distorção tolerável. A consideração dos resultados de outros procedimentos de auditoria ajuda o auditor a avaliar o risco de que a distorção real na população exceda a distorção tolerável e o risco pode ser reduzido se for obtida evidência adicional de auditoria.

Se o auditor conclui que a amostragem de auditoria não forneceu uma base razoável para conclusões sobre a população que foi testada, o auditor pode:

- a) solicitar que a administração investigue as distorções identificadas e o potencial para distorções adicionais e faça quaisquer ajustes necessários; ou
- b) ajustar a natureza, época e extensão desses procedimentos adicionais de auditoria para melhor alcançar a segurança exigida (ex: pode aumentar o tamanho da amostra, testar um controle alternativo ou modificar os procedimentos substantivos).

IV.2 - Evidência de Auditoria

O objetivo do auditor é definir e executar procedimentos de auditoria que permitam ao auditor conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente que lhe possibilitem obter conclusões razoáveis para fundamentar a sua opinião.

Observa-se que as seguintes definições são importantes no que tange evidência de auditoria.

Evidência de auditoria compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião. A evidência de auditoria inclui as informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis e outras informações.

Adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, a sua relevância e confiabilidade para suportar as conclusões em que se fundamenta a opinião do auditor.

Suficiência da evidência de auditoria é a medida da quantidade da evidência de auditoria. A quantidade necessária da evidência de auditoria é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e pela qualidade da evidência de auditoria.

O auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados às circunstâncias com o objetivo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

A evidência de auditoria tem natureza cumulativa e é obtida principalmente a partir dos procedimentos de auditoria realizados durante o curso do trabalho, sendo os registros contábeis importantes fontes de evidência.

Contudo, ela também pode incluir informações obtidas de outras fontes, por exemplo: clientes, bancos, auditorias anteriores, procedimentos de controle de qualidade da firma para aceitação e continuidade de clientes, informações elaboradas com a utilização do trabalho de especialista da administração etc.

A evidência de auditoria abrange informações que suportam e corroboram, ou

contradizem, as afirmações da administração. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações também é utilizada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria (ex: a recusa da administração em fornecer uma representação solicitada).

A suficiência e adequação da evidência de auditoria estão interrelacionadas.

A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade da evidência de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção e pela qualidade de tal evidência de auditoria, lembrando que a obtenção de mais evidência de auditoria não compensa a sua má qualidade.

A adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, sua relevância e confiabilidade para fornecer suporte às conclusões. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e natureza e depende das circunstâncias individuais em que é obtida.

É questão de julgamento profissional determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo e, com isso, possibilitar ao auditor atingir conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião.

Geralmente obtém-se mais segurança com evidência de auditoria consistente obtida a partir de fontes diferentes ou de natureza diferente. Por exemplo, informações corroborativas obtidas de uma fonte independente da entidade podem aumentar a segurança que o auditor obtém da evidência de auditoria gerada internamente.

Os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria podem incluir a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, que são usualmente combinados.

Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria descritos abaixo podem ser utilizados como procedimentos de avaliação de riscos, testes de controles ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que sejam aplicados pelo auditor. A natureza e a época dos procedimentos de auditoria a serem utilizados podem ser afetadas pelo fato de que alguns dados contábeis e outras informações podem estar disponíveis apenas em forma eletrônica ou apenas em certos pontos ou períodos no tempo.

Inspeção

Envolve o exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo. A inspeção de registros e documentos fornece evidência de auditoria com graus variáveis de confiabilidade, dependendo de sua natureza e fonte e, no caso de registros internos e documentos, da eficácia dos controles sobre a sua produção. Um exemplo de inspeção utilizada como teste é a inspeção de registros em busca de evidência de autorização.

Observação

Consiste no exame do processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle, sendo limitada ao ponto no tempo em que ela ocorre e ao fato de que o ato de ser observado pode afetar a maneira como o processo ou procedimento é executado.

Confirmação externa

Uma confirmação externa representa evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro (a parte que confirma) ao auditor, em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia. Os procedimentos de confirmação externa frequentemente são relevantes no tratamento de afirmações associadas a certos saldos contábeis e seus elementos. Contudo, as confirmações externas não precisam se restringir apenas a saldos contábeis.

Acesse a NBC TA 505 para orientação adicional sobre os procedimentos referente a confirmação externa, os tipos de confirmação e quando usá-los.

Recálculo

Consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros. E pode ser realizado manual ou eletronicamente.

Reexecução

Envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.

Procedimentos analíticos

Consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos.

Acesse NBC TA 520 para orientação adicional referente a execução de procedimentos analíticos.

Indagação

É a busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. Podem incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais. A avaliação das respostas às indagações é parte integral do processo de indagação.

As respostas às indagações podem fornecer ao auditor informações não obtidas anteriormente ou evidência de auditoria comprobatória. Alternativamente, as respostas podem fornecer informações significativamente divergentes das

informações que o auditor obteve, por exemplo, informações referentes à possibilidade da administração burlar os controles. Em alguns casos, as respostas às indagações fornecem uma base para que o auditor modifique ou realize procedimentos de auditoria adicionais.

Embora a corroboração da evidência obtida por meio da indagação muitas vezes seja de particular importância, no caso de indagações sobre a intenção da administração, o procedimento pode ser considerado limitado. Nesses casos, o entendimento do histórico da administração na realização de intenções por ela formuladas, das razões por ela alegadas para escolher determinado curso de ação, e da sua capacidade de seguir um curso de ação específico, podem fornecer informações relevantes para corroborar a evidência obtida por meio de indagação.

Também, no que diz respeito a alguns assuntos, o auditor pode considerar necessário obter representações formais da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança. Acesse NBC TA 580 (R1) para orientação adicional.

Evidências de Auditoria

Ao estabelecer e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria.

A relevância trata da ligação lógica ou influência sobre a finalidade do procedimento de auditoria e, quando apropriado, a afirmação em consideração e pode ser afetada pela direção do teste. Por exemplo:

- a) se a finalidade de um procedimento é verificar se há superavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar registradas pode ser um procedimento de auditoria relevante, por outro lado, para testar se há subavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, não seria relevante, sendo mais prudente testar informações como desembolsos subsequentes;
- b) um dado conjunto de procedimentos de auditoria pode fornecer evidência relevante para certas afirmações, mas não para outras. Por exemplo, a inspeção de documentos relacionados com a cobrança de contas a receber após o fim do período pode fornecer evidência de auditoria referente à existência e valorização, mas não necessariamente ao corte.

A confiabilidade é influenciada pela sua fonte e sua natureza, e as circunstâncias nas quais são obtidas, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando relevante. Mesmo quando as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria são obtidas de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que podem afetar a sua confiabilidade.

Embora existam exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência de auditoria podem ser úteis:

- a) a confiabilidade da evidência de auditoria é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade;
- b) a confiabilidade da evidência de auditoria gerada internamente é maior quando os controles relacionados, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, impostos pela entidade, são efetivos;

- c) a evidência de auditoria obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de um controle) é mais confiável do que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação a respeito da aplicação de controle);
- d) a evidência de auditoria em forma de documentos, em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo, é mais confiável do que a evidência obtida verbalmente;
- e) a evidência de auditoria fornecida por documentos originais é mais confiável do que a evidência de auditoria fornecida por fotocópias ou fac-símiles ou por documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos de outra maneira para forma eletrônica, cuja confiabilidade pode depender dos controles sobre sua elaboração e manutenção.

Especialistas da Administração

A elaboração das demonstrações contábeis da entidade pode exigir conhecimento especializado em outro campo que não a contabilidade ou a auditoria, como cálculos atuariais, avaliações ou dados de engenharia. A entidade pode empregar ou contratar especialistas desses campos para obter o conhecimento especializado necessário para a elaboração das demonstrações contábeis. Deixar de fazê-lo quando tal conhecimento especializado é necessário aumenta os riscos de distorção relevante.

Se as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria forem elaboradas com a utilização de um especialista da administração, o auditor deve, na medida necessária, levando em conta a importância do trabalho desse especialista para os propósitos do auditor:

- a) avaliar a competência, habilidades e objetividade do especialista;
- b) obter entendimento do trabalho do especialista;
- c) avaliar a adequação do trabalho desse especialista como evidência de auditoria para a afirmação relevante.

A competência do especialista relaciona-se com a natureza e nível de conhecimento na área de atuação, sendo importante, também, suas habilidades e capacidade em exercer essa competência nas circunstâncias. Já a objetividade relaciona-se com os possíveis efeitos que tendenciosidades, conflitos de interesse ou influência possam ter sobre o julgamento profissional ou de negócios do especialista da administração.

Informações referentes à competência, habilidades e objetividade de um especialista da administração podem vir de uma variedade de fontes, como:

- a) experiência pessoal com trabalho anterior do especialista;
- b) discussões com esse especialista;
- c) discussões com outros que estejam familiarizados com o trabalho desse especialista;
- d) conhecimento das qualificações desse especialista, filiação a órgão profissional ou associação de classe, licença para a prática ou outras formas de reconhecimento externo;
- e) dissertações publicadas ou livros escritos por esse especialista;
- f) um especialista do auditor, se aplicável, que auxilie o auditor na obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente referente às informações apresentadas pelo especialista da administração.

Uma ampla gama de situações pode ameaçar a objetividade, por exemplo, ameaças de interesse próprio, de defesa dos interesses da entidade, de familiaridade, de auto-revisão e de intimidação. Salvaguardas podem reduzir tais ameaças e podem ser criadas por estruturas externas (por exemplo, a profissão do especialista da administração, legislação ou regulamentação) ou pelo ambiente de trabalho do especialista da administração (por exemplo, políticas e procedimentos de controle de qualidade).

Na avaliação da objetividade de especialista contratado pela entidade, pode ser relevante discutir com a administração e o especialista, quaisquer interesses e relacionamentos (financeiros, comerciais, pessoais etc.) que possam criar ameaças, quaisquer salvaguardas aplicáveis, e avaliar se as salvaguardas são apropriadas.

A obtenção de entendimento do trabalho do especialista inclui a área de especialização relevante. O entendimento da área de especialização relevante pode ser obtido em conjunto com a determinação de se o auditor possui conhecimento especializado para avaliar o trabalho do especialista da administração ou se o auditor precisa de especialista para essa finalidade.

Aspectos da área de atuação do especialista da administração relevantes para o entendimento do auditor podem incluir:

- a) se a área do especialista tem setores de especialização que sejam relevantes para a auditoria;
- b) se são aplicáveis padrões profissionais ou de outro tipo ou exigências regulatórias ou jurídicas;
- c) quais premissas e métodos são utilizados e se eles são geralmente aceitos na área do especialista e apropriados para fins de demonstrações contábeis;
- d) a natureza dos dados internos e externos ou das informações que o especialista do auditor utiliza.

No caso de especialista da administração contratado pela entidade, geralmente há uma carta de contratação ou outra forma escrita de acordo entre a entidade e esse especialista. A avaliação desse acordo durante a obtenção do entendimento do trabalho do especialista da administração pode ajudar o auditor a determinar, para fins de auditoria, a adequação dos seguintes aspectos:

- a) a natureza, alcance e objetivos do trabalho desse especialista;
- b) as respectivas funções e responsabilidades da administração e desse especialista; e
- c) a natureza, época e extensão da comunicação entre a administração e esse especialista, inclusive a forma de qualquer relatório a ser fornecido por esse especialista.

Considerar o seguinte na avaliação da adequação do trabalho do especialista da administração:

- a) a relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões desse especialista, sua consistência com outras evidências de auditoria, e se elas foram apropriadamente refletidas nas demonstrações contábeis;
- b) se o trabalho desse especialista envolve a utilização de premissas e métodos significativos, a relevância e razoabilidade dessas premissas e métodos; e
- c) se o trabalho desse especialista envolve uso significativo de dados-fonte, a relevância, integridade e exatidão desses dados-fonte.

Avaliação da Confiabilidade das Informações

Ao usar informações apresentadas pela entidade, o auditor deve avaliar se as informações são suficientemente confiáveis para os seus propósitos, incluindo, como necessário nas circunstâncias:

- a) obter evidência de auditoria sobre a exatidão e integridade das informações;
- b) avaliar se as informações são suficientemente precisas e detalhadas para os fins da auditoria.

As informações apresentadas pela entidade que sejam utilizadas para a execução dos procedimentos de auditoria precisam ser suficientemente completas e exatas. Por exemplo, a eficácia de auditar a receita pela aplicação de preços-padrão e registros de volume de vendas é afetada pela exatidão da informação de preços e a integridade e exatidão dos dados de volume de vendas.

A obtenção de evidência de auditoria a respeito da exatidão e integridade de tais informações pode ser realizada conjuntamente com o procedimento substantivo. Em outras situações, o auditor pode ter obtido evidência de auditoria da exatidão e integridade de tais informações testando controles sobre a elaboração e manutenção de tais informações.

Se a evidência de auditoria obtida em uma fonte é inconsistente com a obtida em outra, ou o auditor tem dúvidas quanto à confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria, ele deve determinar quais modificações ou acréscimos aos procedimentos já realizados são necessários para solucionar o assunto e deve considerar o efeito desse assunto, se houver, sobre outros aspectos da auditoria.

Definição da Abordagem de Auditoria

Ao definir os testes de controles e os testes de detalhes, o auditor deve determinar meios para selecionar itens a serem testados que sejam eficazes para o cumprimento dos procedimentos de auditoria.

Ao selecionar itens a serem testados, o auditor deve determinar a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria.

Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são:

- a) seleção de todos os itens (exame de 100%);
- b) seleção de itens específicos; e
- c) amostragem de auditoria.

A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada dependendo das circunstâncias específicas.

Uma seleção de todos os itens, 100%, pode ser apropriada quando, por exemplo:

- a) a população constitui um número pequeno de itens de grande valor;
- b) há um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente; ou

c) a natureza repetitiva de um cálculo ou outro processo executado automaticamente por sistema de informação torna isso eficiente.

Os seguintes fatores podem ser relevantes no caso do auditor decidir selecionar itens específicos de uma população:

- a) os riscos avaliados de distorção relevante e as características da população que está sendo testada;
- b) valor alto ou itens-chave;
- c) itens para obtenção de informação.

Embora o exame seletivo de itens específicos de uma classe de transações ou saldo contábil frequentemente seja um meio eficiente de obter evidência de auditoria, não constitui amostragem em auditoria. Os resultados de procedimentos de auditoria aplicados a itens selecionados dessa maneira não podem ser projetados para a população inteira; portanto, o exame seletivo de itens específicos não fornece evidência de auditoria referente ao restante da população, sendo necessário executar outros procedimentos de auditoria no saldo remanescente se esse for superior a materialidade para fins de auditoria.

A amostragem em auditoria destina-se a possibilitar conclusões a serem tiradas de uma população inteira com base no teste de amostragem extraída dela. A amostragem em auditoria foi discutida no item IV.2 deste Manual e para maiores detalhes sobre os métodos de seleção acesse o Anexo 4 da NBC TA 530.

IV.4 - Documentação de Auditoria

Esta seção trata da responsabilidade do auditor na elaboração da documentação de auditoria para a auditoria das demonstrações contábeis.

A documentação de auditoria deve fornecer:

- a) evidência da base do auditor para uma conclusão quanto ao cumprimento do objetivo global do auditor; e
- b) evidência de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis.

O auditor deve preparar tempestivamente a documentação de auditoria, uma vez que isso aprimora a qualidade da auditoria e facilita a revisão e a avaliação eficazes da evidência de auditoria e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório do auditor. A documentação elaborada após a execução do trabalho de auditoria tende a ser menos precisa do que aquela elaborada no momento em que o trabalho é executado.

O auditor deve preparar documentação de auditoria que seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda:

- a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e
- c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a

essas conclusões.

A forma, o conteúdo e a extensão da documentação de auditoria dependem de fatores como:

- a) tamanho e complexidade da entidade;
- b) natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados;
- c) riscos identificados de distorção relevante;
- d) importância da evidência de auditoria obtida;
- e) natureza e extensão das exceções identificadas;
- f) necessidade de documentar a conclusão ou a base da conclusão não prontamente determinável a partir da documentação do trabalho executado ou da evidência de auditoria obtida;
- g) metodologia e as ferramentas de auditoria usadas.

A documentação de auditoria pode ser registrada em papel, em formatos eletrônicos ou outros. Exemplos de documentação de auditoria incluem:

- a) programas de auditoria;
- b) análises;
- c) memorandos de assuntos do trabalho;
- d) resumos de assuntos significativos;
- e) cartas de confirmação e representação;
- f) listas de verificação;
- g) correspondências (inclusive correio eletrônico) referentes a assuntos significativos.

Faz-se importante salientar que explicações verbais do auditor, por si só, não representam documentação adequada para o trabalho executado ou para as conclusões obtidas, podendo somente serem usadas para explicar ou esclarecer informações contidas na documentação de auditoria.

Observa-se, porém, que não é necessário nem praticável para o auditor documentar todos os assuntos considerados ou todos os julgamentos profissionais exercidos na auditoria. Por exemplo, o ceticismo profissional do auditor pode não ser passível de documentação, todavia, adequada documentação de auditoria, pode fornecer evidências do exercício do ceticismo profissional em conformidade com as normas de auditoria.

A documentação das decisões profissionais tomadas, quando significativas, serve para explicar as conclusões do auditor e reforçar a qualidade da decisão, sendo de particular interesse aos responsáveis pela revisão da documentação de auditoria.

Logo, o auditor deve documentar os assuntos significativos, as conclusões obtidas e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões, levando em consideração:

- a) os assuntos que dão origem a riscos significativos;
- b) os resultados de procedimentos de auditoria que indiquem: (i) que as demonstrações contábeis podem conter distorção relevante; ou (ii) a necessidade de revisar a avaliação anterior dos riscos de distorção relevante e as respostas aos riscos avaliados;
- c) as circunstâncias que causam dificuldade significativa ao auditor para aplicar os procedimentos de auditoria necessários;

d) as constatações que possam resultar em modificação do relatório de auditoria ou na inclusão de parágrafo de ênfase no relatório do auditor.

Em algumas circunstâncias é apropriado preparar documentação de auditoria relativa à aplicação do julgamento profissional, por exemplo sobre:

- a) a justificativa para a conclusão do auditor quando uma exigência determina que o auditor “deve considerar” certas informações ou fatores, e que a consideração é significativa no contexto do trabalho específico;
- b) a base para a conclusão do auditor quanto à razoabilidade das áreas de julgamento subjetivo (por exemplo, a razoabilidade de estimativa contábil significativa);
- c) a base para as conclusões do auditor a respeito da autenticidade de documento quando investigações adicionais são conduzidas em resposta a condições identificadas durante a auditoria que levaram o auditor a acreditar que o documento pode não ser autêntico.

Deve-se preparar e reter como parte da documentação de auditoria um resumo dos trabalhos, que descreva os assuntos significativos identificados durante a auditoria e como eles foram tratados, ou que inclua referências cruzadas a outros documentos comprobatórios relevantes que forneçam tal informação. Tal resumo pode ajudar o auditor a: (i) considerar se, à luz dos procedimentos de auditoria executados e das conclusões obtidas, há qualquer objetivo relevante das normas de auditoria que não possa ser atendido; (ii) dar suporte ao auditor na consideração dos assuntos significativos; e (iii) facilitar revisões e inspeções.

Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar:

- a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados;
- b) quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e
- c) quem revisou o trabalho de auditoria executado e a data e extensão de tal revisão.

Também faz-se necessário documentar as discussões de assuntos significativos com a administração, os responsáveis pela governança e outros, incluindo a natureza dos assuntos significativos discutidos, quando e com quem as discussões ocorreram, se foram identificadas informações inconsistentes e a conclusão final do auditor, assim como este tratou essa inconsistência.

Registrar as características que identificam os itens testados serve a vários propósitos e varia de acordo com a natureza do procedimento de auditoria e o item ou assunto testado. Por exemplo:

- a) para um teste detalhado de pedidos de compra gerados pela entidade, o auditor pode identificar os documentos selecionados por meio das suas datas e números;
- b) para um procedimento que exija seleção ou revisão de todos os itens acima de um valor específico em uma dada população, o auditor pode registrar o alcance do procedimento e identificar a população (por exemplo, todos os lançamentos em livro diário acima de um valor especificado);
- c) para um procedimento que exija amostragem sistemática de uma população de documentos, o auditor pode identificar os documentos selecionados registrando sua fonte, o ponto de partida e o intervalo de amostragem (por exemplo, amostra sistemática de relatórios de expedição selecionados a partir dos controles de expedição para o período de 1º de abril a 30 de setembro, começando com o relatório

12345 e selecionando todo 125º relatório);

d) para um procedimento que exija indagações junto a funcionários específicos da entidade, o auditor pode registrar as datas das indagações e os nomes e as funções dos funcionários da entidade;

e) para um procedimento de observação, o auditor pode registrar o processo ou o assunto em observação, os indivíduos relacionados, suas respectivas responsabilidades e onde e quando a observação foi realizada.

O requisito de documentar quem revisou o trabalho de auditoria executado não implica na necessidade de que cada documento de trabalho inclua evidência de revisão, significa documentar que o trabalho de auditoria foi revisado, quem revisou e quando foi feita a revisão.

A documentação para a auditoria de entidade de pequeno porte geralmente é menos extensa. Ao elaborar a documentação de auditoria, o auditor de entidade de pequeno porte também pode entender ser adequado e eficiente registrar em um único documento vários aspectos da auditoria, com referências cruzadas para dar suporte aos papéis de trabalho. Exemplos de assuntos que podem ser documentados em conjunto na auditoria de entidade de pequeno porte incluem o entendimento da entidade e do seu controle interno, a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, a materialidade, riscos avaliados, assuntos significativos observados durante a auditoria e as conclusões obtidas.

Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor julgar necessário não atender um requisito relevante de uma norma, ele deve documentar como os procedimentos alternativos de auditoria executados cumprem a finalidade desse requisito, e as razões para o não atendimento.

Limite de Tempo para Montagem de Arquivo Final e Período de Retenção

O auditor deve montar a documentação em arquivo de auditoria e completar o processo administrativo de montagem do arquivo final de auditoria tempestivamente após a data do relatório do auditor, não podendo apagar nem descartar nenhuma documentação antes do fim do seu período de guarda. Faz-se importante salientar que o limite de tempo apropriado para concluir a montagem do arquivo final de auditoria não pode ultrapassar 60 dias após a data do relatório e que o período de retenção não pode ser inferior a cinco anos.

A conclusão da montagem do arquivo final após a data do relatório do auditor é um processo administrativo que não envolve a execução de novos procedimentos de auditoria nem novas conclusões. Contudo, novas modificações podem ser feitas na documentação de auditoria durante o processo final de montagem se essas forem de natureza administrativa, por exemplo:

a) apagar ou descartar documentação superada;

b) selecionar, conferir e acrescentar referências cruzadas aos documentos de trabalho;

c) conferir itens das listas de verificação evidenciando ter cumprido os passos relativos ao processo de montagem do arquivo;

d) documentar evidência de auditoria que o auditor obteve, discutiu e com a qual concordou junto aos membros relevantes da equipe de trabalho antes da data do relatório de auditoria.

Se o auditor julgar necessário modificar a documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação de auditoria após a montagem do arquivo final de auditoria deve documentar as razões específicas para fazê-los e:

- a) as circunstâncias identificadas;
- b) os procedimentos novos ou adicionais executados, a evidência de auditoria obtida e as novas conclusões alcançadas, e seu efeito sobre o relatório do auditor; e
- c) quando e por quem as modificações resultantes da documentação de auditoria foram executadas e revisadas.

Um exemplo de circunstância em que o auditor pode ter que modificar a documentação de auditoria é a necessidade de esclarecimento da documentação de auditoria existente em resposta a comentários recebidos durante as inspeções de monitoramento executadas por partes internas ou externas.

Alterações nos papéis de trabalho após o arquivamento final somente podem ser executadas mediante a preparação de um memorando que justifique os motivos da alteração, o qual deverá ser previamente aprovado pelo Sócio Líder de Controle de Qualidade.

Existem alguns requerimentos específicos relativos à documentação de auditoria que estão sendo apresentados neste manual em conjunto com o assunto abordado, isto é, nas suas respectivas seções, exceto pelo assunto abaixo, envolvendo o COAF.

Lei n.º 9.613/1998

O auditor deve documentar a não conformidade identificada ou suspeita de leis e regulamentos e os resultados da discussão com a administração e, quando aplicável, com os responsáveis pela governança e outras partes fora da entidade como os casos de não conformidade com leis e regulamentos.

A resolução CFC 1.530 de 22 de setembro de 2017 dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e organizações contábeis para cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 9.613/1998 e alterações posteriores.

A Lei n.º 9.613/1998 e alterações posteriores dispõe: sobre os crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF; e dá outras providências.

A fim de cumprir com esta resolução o auditor é obrigado a comunicar ao COAF dentro do prazo definido na resolução as operações e propostas de operações nas situações que podem configurar sérios indícios da ocorrência dos crimes previstos na Lei n.º 9.613/1998.

Análise de riscos

O artigo 5º da Resolução CFC 1530 lista as seguintes situações que devem ser analisadas com especial atenção:

- I - operação que aparente não ser resultante das atividades usuais do cliente ou do

seu ramo de negócio;

II - operação cuja origem ou fundamentação econômica ou legal não sejam claramente aferíveis;

III - operação incompatível com o patrimônio e com a capacidade econômico-financeira do cliente;

IV - operação com cliente cujo beneficiário final não é possível identificar;

V - operação ou proposta envolvendo pessoa jurídica domiciliada em jurisdições consideradas pelo Grupo de Ação contra a Lavagem de Dinheiro e o Financiamento do Terrorismo (GAFI) de alto risco ou com deficiências de prevenção e combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo ou países ou dependências consideradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de tributação favorecida e / ou regime fiscal privilegiado;

VI - operação ou proposta envolvendo pessoa jurídica cujos beneficiários finais, sócios, acionistas, procuradores ou representantes legais mantenham domicílio em jurisdições consideradas pelo GAFI de alto risco ou com deficiências estratégicas de prevenção e combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo ou países ou dependências consideradas pela RFB de tributação favorecida e/ou regime fiscal privilegiado;

VII - operação injustificadamente complexa ou com custos mais elevados que visem dificultar o rastreamento dos recursos ou a identificação do real objetivo da operação;

VIII - operação que vise adulterar ou manipular características das operações financeiras ou a identificação do real objetivo da operação;

IX - operação aparentemente fictícia ou com indícios de superfaturamento ou subfaturamento;

X - operação com cláusulas que estabeleçam condições incompatíveis com as praticadas no mercado; e

XI - qualquer tentativa de fracionamento de valores com o fim de evitar a comunicação em espécie ;

XII - quaisquer outras operações que, considerando as partes e demais envolvidos, os valores, modo de realização e meio de pagamento, ou a falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar sérios indícios da ocorrência dos crimes previstos na Lei n.º 9.613/1998 ou com eles relacionar-se.

Comunicações ao COAF

Conforme previsto no Art. 6º da Resolução CFC 1530, as operações e propostas de operações que, após análise, possam configurar indícios da ocorrência de ilícitos devem ser comunicadas diretamente ao COAF, em seu site contendo:

I – o detalhamento das operações realizadas;

II – o relato do fato ou fenômeno suspeito; e

III – a qualificação dos envolvidos, destacando os que forem pessoas expostas politicamente.

Parágrafo único. As operações listadas a seguir devem ser comunicadas, em seu site, independentemente de análise ou de qualquer outra consideração, mesmo que fracionadas: a) aquisição de ativos e pagamentos a terceiros, em espécie, acima de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), por operação; e / ou b) constituição de empresa e / ou aumento de capital social com integralização, em espécie, acima de R\$100.000,00 (cem mil reais), em único mês calendário.

Ressalte-se que o Art. 9º prevê que as declarações de ocorrência de operações de que tratam o Art. 6º acima mencionado devem ser efetuadas no site do COAF, de

acordo com as instruções ali definidas, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, a contar do momento em que o Sócio Líder de Controle de Qualidade concluir que a operação ou a proposta de operação deva ser comunicada, abstendo-se de dar ciência aos clientes de tal ato.

Portanto, os executivos chave dos trabalhos de auditoria devem ter ciência dessa regulamentação e, assim que identificarem situações que se enquadrem no artigos 5º e 6º da Resolução, devem comunicar imediatamente o Sócio Líder de Controle de Qualidade, para que seja avaliada a situação e, caso aplicável, seja efetuada a comunicação ao COAF.

IV. 5 Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas.

Esta seção trata da responsabilidade do auditor em relação a estimativas contábeis, incluindo estimativas contábeis do valor justo e respectivas divulgações em auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, ela discorre sobre como a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e de seu ambiente, e as respostas do auditor aos riscos avaliados devem ser aplicadas em relação a estimativas contábeis. Inclui, também, requisitos e orientação sobre distorção de estimativas contábeis individuais, e indicadores de possível tendenciosidade da administração.

O objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre:

- (a) se as estimativas contábeis, incluindo as de valor justo, registradas ou divulgadas nas demonstrações contábeis, são razoáveis; e
- (b) se as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis são adequadas, no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.

Alguns itens das demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, mas podem ser apenas estimados. Essa forma de mensuração desses itens das demonstrações contábeis é denominada estimativa contábil. A natureza e a confiabilidade das informações disponíveis para a administração suportar a elaboração de estimativa contábil variam significativamente, afetando dessa maneira o grau de incerteza associado às estimativas contábeis. O grau de incerteza, por sua vez, afeta os riscos de distorção relevante, incluindo a suscetibilidade das estimativas contábeis à tendenciosidade da administração, que pode ser intencional ou não.

Algumas estimativas contábeis envolvem relativamente pouca incerteza e podem gerar riscos mais baixos de distorção relevante, por exemplo:

- a) estimativas contábeis de entidade com atividades de negócios que não são complexas;
- b) estimativas contábeis elaboradas e atualizadas com frequência por estarem relacionadas com transações rotineiras;
- c) estimativas contábeis derivadas de dados prontamente disponíveis, como taxas de juros publicadas ou preços de títulos negociados em bolsa. (“dados observáveis” no contexto de estimativa contábil do valor justo);
- d) estimativa contábil do valor justo onde o método de mensuração determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável é simples e facilmente aplicado ao ativo ou passivo que requer mensuração do valor justo;

e) estimativa contábil do valor justo onde o modelo usado para mensurar a estimativa contábil é bem conhecido ou geralmente aceito, desde que as premissas ou dados no modelo sejam observáveis.

Para algumas estimativas contábeis, entretanto, pode haver incerteza relativamente alta, especialmente quando elas são baseadas em premissas significativas, por exemplo:

- a) estimativa contábil em relação ao desfecho de litígios;
- b) estimativas contábeis do valor justo para instrumentos financeiros derivativos não negociados em bolsa;
- c) estimativas contábeis do valor justo para as quais é usado modelo altamente especializado desenvolvido para a entidade ou existem premissas ou dados que não podem ser observados no mercado.

Em alguns casos, a incerteza de estimativa associada a uma estimativa contábil pode ser tão grande que os critérios de reconhecimento na estrutura de relatório financeiro aplicável não são satisfeitos e a estimativa contábil não pode ser registrada, sendo somente divulgada.

Nem todos os itens das demonstrações contábeis que requerem mensuração do valor justo envolvem incerteza de estimativa. Este pode ser o caso, por exemplo, para alguns itens de demonstrações contábeis, onde existe mercado ativo e aberto que fornece informações confiáveis e prontamente disponíveis sobre os preços praticados nas negociações, caso em que a existência de cotações de preço publicadas geralmente é a melhor evidência de auditoria do valor justo.

Entretanto, pode haver incerteza de estimativa mesmo quando o método de avaliação e os dados são bem definidos. Por exemplo, a avaliação de títulos cotados em mercado ativo e aberto pelo preço de mercado em bolsa pode precisar de ajuste, se a participação é significativa em relação ao mercado ou está sujeita a restrições de negociabilidade. Além disso, pode ser necessário outras evidências se as circunstâncias econômicas gerais vigentes na época, por exemplo, indicarem falta de liquidez em mercado específico.

Exemplos adicionais de situações em que podem ser requeridas estimativas contábeis que não envolvam valor justo incluem:

- a) provisão para créditos de liquidação duvidosa;
- b) obsolescência dos estoques;
- c) obrigações por garantia;
- d) método de depreciação ou vida útil dos bens;
- e) provisão para valor contábil de investimento cuja possibilidade de recuperação é incerta;
- f) desfecho de contratos de longo prazo;
- g) custos decorrentes de acordos e sentenças de litígios.

Exemplos adicionais de situações em que podem ser requeridas estimativas contábeis do valor justo incluem instrumentos financeiros complexos que não são negociados em mercado ativo e aberto, como por exemplo:

- a) pagamentos baseados em ações;
- b) imobilizado destinado à venda;
- c) certos ativos ou passivos adquiridos em combinação de negócios, incluindo ágio

e ativos intangíveis, tais como marcas, carteiras de clientes, contratos vantajosos etc.;

d) transações envolvendo permuta de ativos ou passivos entre partes não relacionadas.

As estruturas de relatórios financeiros frequentemente demandam neutralidade, ou seja, ausência de tendenciosidade. Entretanto, estimativas contábeis são imprecisas e podem ser influenciadas pelo julgamento da administração. Esse julgamento pode envolver tendenciosidade da administração não intencional ou intencional. A suscetibilidade de estimativa contábil à tendenciosidade da administração aumenta com a subjetividade envolvida na sua elaboração.

Pode ser difícil detectar tendenciosidade da administração no nível de contas, sendo possível que seja detectada somente quando considerada no conjunto de grupos de estimativas contábeis ou de todas as estimativas contábeis, ou quando observada durante diversos períodos contábeis.

Embora alguma forma de tendenciosidade da administração seja inerente em decisões subjetivas, ao fazer esses julgamentos pode não haver intenção da administração de enganar os usuários de demonstrações contábeis. Entretanto, quando há intenção de enganar, a tendenciosidade da administração é de natureza fraudulenta.

Seguem alguns exemplos de indicadores de possível tendenciosidade da administração que o auditor pode considerar em suas análises:

- a) mudanças em estimativa contábil ou no método de elaboração, quando a administração fez uma avaliação subjetiva de que houve mudança nas circunstâncias;
- b) utilização das premissas da própria entidade para estimativas contábeis do valor justo quando eles são inconsistentes com premissas do mercado observáveis;
- c) seleção ou elaboração de premissas significativas que produzem uma estimativa pontual favorável para os objetivos da administração;
- d) seleção de estimativa pontual que pode indicar um padrão de otimismo ou pessimismo.

Na execução de procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para obter entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, o auditor deve obter entendimento dos itens abaixo para fornecer uma base para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas estimativas contábeis:

- a) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações;
- b) como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações contábeis;
- c) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo:
 - (i) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil;
 - (ii) controles relevantes;
 - (iii) se a administração usou especialista;

- (iv) as premissas subjacentes às estimativas contábeis;
- (v) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior e, em caso afirmativo, por quê; e
- (vi) se a administração avaliou o efeito da incerteza da estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito.

Obter entendimento das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável ajuda o auditor a determinar se ela, por exemplo:

- a) determina certas condições para o reconhecimento, ou métodos para a mensuração, de estimativas contábeis;
- b) especifica certas condições que permitem ou requerem mensuração do valor justo;
- c) especifica divulgações requeridas ou permitidas.

A obtenção desse entendimento também fornece ao auditor base para discussão com a administração sobre como ela aplicou as exigências relevantes para a estimativa contábil e para que o auditor determine se as exigências foram apropriadamente aplicadas.

As estruturas de relatórios financeiros podem fornecer orientação à administração sobre a determinação de estimativas pontuais quando há alternativas. Algumas estruturas de relatórios financeiros, por exemplo, exigem que a estimativa pontual selecionada seja a alternativa que reflita o julgamento da administração do desfecho mais provável. Outras podem exigir, por exemplo, o uso do valor esperado descontado ponderado pelas probabilidades.

As estruturas de relatórios financeiros também podem exigir a divulgação de informações relativas às premissas significativas, nas quais a estimativa contábil é especialmente sensível. Além disso, quando há alto grau de incerteza de estimativa, algumas estruturas de relatórios financeiros não permitem que uma estimativa contábil seja reconhecida nas demonstrações contábeis, mas podem ser exigidas certas divulgações nas notas explicativas referentes às demonstrações contábeis.

A elaboração das demonstrações contábeis requer que a administração determine se uma transação, evento ou condição gera a necessidade de elaboração de estimativa contábil e se todas as estimativas contábeis necessárias foram reconhecidas, mensuradas e divulgadas nas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A identificação pela administração de transações, eventos e condições que geram a necessidade de estimativas contábeis baseia-se principalmente em:

- a) conhecimento da administração do negócio e do setor em que a entidade opera;
- b) conhecimento da administração sobre implementação de estratégias do negócio no período corrente;
- c) quando aplicável, experiência acumulada da administração na elaboração das demonstrações contábeis da entidade em períodos anteriores.

Nesses casos, o auditor pode obter entendimento sobre como a administração identifica a necessidade de estimativas contábeis, principalmente por meio de indagações à administração. Em outros casos, onde o processo da administração é mais estruturado, quando a administração tem a função formal de gerenciamento de

riscos, por exemplo, o auditor pode executar procedimentos de avaliação de risco direcionados aos métodos e práticas seguidos pela administração para revisar periodicamente as circunstâncias que originam as estimativas contábeis e recalculá-las as estimativas contábeis, conforme necessário.

O entendimento obtido pelo auditor sobre a entidade e o seu ambiente durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco, juntamente com outras evidências de auditoria obtidas no curso do trabalho, ajudam o auditor a identificar circunstâncias, ou mudanças em circunstâncias, que podem gerar a necessidade de estimativa contábil.

A obtenção desse entendimento para entidade de pequeno porte é frequentemente menos complexa, pois suas atividades de negócios são muitas vezes limitadas e as transações menos complexas. Além disso, muitas vezes, uma única pessoa, por exemplo, o proprietário da entidade identifica a necessidade de elaborar estimativa contábil e o auditor pode, dessa forma, direcionar as indagações a essa pessoa.

A administração é responsável por estabelecer processos de elaboração das estimativas contábeis para as demonstrações contábeis, incluindo adequado controle interno. Esses processos incluem:

- a) seleção de políticas contábeis apropriadas e determinação dos processos de estimativa, incluindo métodos apropriados de estimativa ou de avaliação e, quando aplicável, modelos;
- b) desenvolvimento ou identificação de dados e premissas relevantes que afetam estimativas contábeis;
- c) revisão periódica das circunstâncias que geram estimativas contábeis e recálculos das estimativas contábeis, quando necessário.

O auditor pode considerar os seguintes assuntos para obter entendimento de como a administração elabora as estimativas contábeis:

- a) os tipos de contas ou transações às quais as estimativas contábeis se referem;
- b) se a administração usou e, em caso positivo, como usou técnicas de mensuração reconhecidas para elaborar estimativas contábeis específicas;
- c) se as estimativas contábeis foram elaboradas com base em dados disponíveis em uma data intermediária e, em caso positivo, se, e como a administração levou em consideração o efeito de eventos, transações e mudanças em circunstâncias ocorridos entre aquela data e o final do período.

Seguem alguns aspectos que o auditor pode considerar para obter entendimento do método ou, quando aplicável, do modelo usado para elaborar as estimativas contábeis:

- a) como a administração considerou a natureza do ativo ou passivo que estava sendo estimado ao selecionar um método específico;
- b) se a entidade opera em um negócio, setor ou ambiente específico que possui métodos comumente usados para elaborar o tipo específico de estimativa contábil.

Podem existir riscos maiores de distorção relevante, por exemplo, em casos em que a administração desenvolveu internamente um modelo para ser usado na elaboração da estimativa contábil ou está se afastando de método comumente utilizado em um setor ou ambiente específico.

O auditor pode considerar os seguintes assuntos para obter entendimento de controles relevantes relativos às estimativas contábeis:

- a) como a administração determina a integridade, a relevância e a precisão dos dados usados para desenvolver estimativas contábeis;
- b) revisão e aprovação das estimativas contábeis pelos níveis pertinentes da administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança;
- c) segregação de funções entre aqueles que realizam transações básicas que comprometem a entidade e os responsáveis por fazer as estimativas contábeis, incluindo se a delegação de responsabilidade leva adequadamente em consideração a natureza da entidade e de seus produtos ou serviços.

A administração pode ter a experiência e a competência necessárias ou a entidade pode empregar pessoas com tais habilidades para elaborar as estimativas pontuais requeridas. Em alguns casos, entretanto, a administração pode precisar contratar especialista para elaborá-las ou ajudar a elaborá-las.

Em entidades de pequeno porte, as circunstâncias que requerem uma estimativa contábil muitas vezes são tais que o proprietário da entidade é capaz de elaborar a estimativa pontual requerida. Em alguns casos, entretanto, será necessário um especialista. A discussão com o proprietário da entidade no início do processo de auditoria sobre a natureza de quaisquer estimativas contábeis, a integridade das estimativas contábeis requeridas e a adequação do processo de estimativa pode ajudar o proprietário da entidade a determinar a necessidade de usar um especialista.

As premissas são parte integrante das estimativas contábeis. Assuntos que o auditor pode considerar ao obter o entendimento das premissas são:

- a) a natureza das premissas, incluindo quais delas são provavelmente significativas;
- b) como a administração avalia se as premissas são relevantes e completas (ou seja, que todas as variáveis relevantes foram levadas em consideração);
- c) quando aplicável, como a administração determina que as premissas usadas são internamente consistentes;
- d) a natureza e extensão da documentação, se houver, que suporta as premissas.

A administração pode suportar as premissas com diferentes tipos de informações obtidas de fontes internas e externas, cuja relevância e confiabilidade podem variar.

Em alguns casos, uma premissa pode ser confiável com base em informações de fontes externas (ex: taxa de juros publicada ou outros dados estatísticos) ou internas (ex: informações históricas ou condições anteriores apresentadas pela entidade). Em outros casos, uma premissa pode ser mais subjetiva, por exemplo, quando a entidade não tem experiência ou histórico.

O grau de subjetividade, como por exemplo, se uma premissa ou dado é observável, influencia o grau de incerteza de estimativa e, dessa maneira, a avaliação do auditor sobre os riscos de distorção relevante para uma estimativa contábil específica.

Ao avaliar o modo como a administração elabora as estimativas contábeis, o auditor precisa entender se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos de elaboração das estimativas contábeis em relação aos do período anterior. Um método de estimativa específico pode precisar ser mudado em resposta a mudanças

no ambiente ou nas circunstâncias que afetam a entidade ou nas exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável.

No caso de a administração ter mudado o método para elaborar uma estimativa contábil, é importante que a administração possa demonstrar que o novo método é mais apropriado ou que ele é, por si só, uma resposta para essas mudanças.

O auditor pode considerar os seguintes assuntos ao obter entendimento se, e como, a administração avaliou o efeito da incerteza das estimativas:

- a) se, em caso positivo, como a administração considerou premissas ou desfechos alternativos, por exemplo, realizando uma análise de sensibilidade para determinar o efeito de mudanças nas premissas sobre uma estimativa contábil;
- b) como a administração determina a estimativa contábil quando a análise indica diversos cenários de desfecho;
- c) se a administração monitora o desfecho de estimativas contábeis elaboradas no período anterior, e se a administração respondeu apropriadamente ao desfecho do referido procedimento de monitoramento.

O auditor deve revisar o desfecho das estimativas contábeis incluídas nas demonstrações contábeis do período anterior ou, quando aplicável, seus recálculos posteriores para o período corrente. A natureza e a extensão da revisão do auditor levam em consideração a natureza das estimativas contábeis e, se as informações obtidas na revisão seriam relevantes, para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante de estimativas feitas nas demonstrações contábeis correntes.

O desfecho de estimativa contábil muitas vezes é diferente da estimativa contábil reconhecida nas demonstrações contábeis do período anterior. Durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco para identificar e entender as razões dessas diferenças, o auditor pode obter:

- a) informações sobre a eficácia do processo de estimativa utilizado pela administração no período anterior, a partir disso o auditor pode julgar a provável eficácia do processo atualmente utilizado;
- b) evidência de auditoria pertinente ao recálculo, no período corrente, de estimativas contábeis do período anterior;
- c) evidência de auditoria de assuntos, como incerteza de estimativa, que podem requerer divulgação nas demonstrações contábeis.

A revisão de estimativas contábeis do período anterior também pode ajudar o auditor, no período corrente, na identificação de circunstâncias ou condições que aumentam a suscetibilidade das estimativas contábeis a possível tendenciosidade da administração ou a indicação da existência dela.

Uma revisão retrospectiva de premissas e julgamentos da administração relacionados a estimativas contábeis significativas também é exigida pela NBC TA 240 (R1) – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Essa revisão é conduzida como parte do requisito para que o auditor planeje e execute procedimentos para revisar estimativas contábeis à procura de tendenciosidade que poderia representar um risco de distorção relevante devido à fraude, em resposta aos riscos de que os controles sejam burlados pela administração.

Uma diferença entre o desfecho da estimativa contábil e o valor reconhecido nas demonstrações contábeis do período anterior não representa necessariamente distorção das demonstrações contábeis do período anterior. Entretanto, pode representar se, por exemplo, a diferença for decorrente de informações que estavam disponíveis para a administração quando da finalização das demonstrações contábeis do período anterior, ou que se poderia razoavelmente esperar ter obtido e levado em consideração na elaboração e apresentação daquelas demonstrações contábeis.

Ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, o auditor deve avaliar o grau de incerteza na estimativa e determinar se, no seu julgamento, alguma dessas estimativas contábeis identificadas como tendo alto grau de incerteza gera riscos significativos.

O grau de incerteza de estimativa associada às estimativas contábeis pode ser influenciado por fatores como:

- a) a extensão em que a estimativa contábil depende de julgamento;
- b) a sensibilidade da estimativa contábil a mudanças nas premissas;
- c) a existência de técnicas de mensuração reconhecidas que podem reduzir a incerteza da estimativa (embora a subjetividade das premissas usadas como inputs possa, contudo, gerar incerteza de estimativa);
- d) a duração do período de previsão e a relevância dos dados coletados de eventos passados para prever eventos futuros;
- e) a disponibilidade de dados confiáveis de fontes externas;
- f) a extensão em que a estimativa contábil é baseada em dados observáveis ou não observáveis.

Assuntos que o auditor considera na avaliação de riscos de distorção relevante também podem incluir:

- a) a magnitude real ou esperada de estimativa contábil;
- b) o valor registrado da estimativa contábil (ou seja, a estimativa pontual da administração) em relação ao valor que o auditor espera que seja registrado;
- c) se a administração usou especialista na elaboração da estimativa contábil;
- d) o desfecho da revisão de estimativas contábeis do período anterior.

Seguem alguns exemplos de estimativas contábeis que podem apresentar alto grau de incerteza:

- a) estimativas contábeis altamente dependentes de julgamento, por exemplo, julgamentos sobre o desfecho de litígios pendentes ou sobre o valor e a época de fluxos de caixa futuros dependentes de eventos incertos que ocorrerão muitos anos depois;
- b) estimativas contábeis que não foram calculadas usando técnicas de mensuração reconhecidas;
- c) estimativas contábeis onde os desfechos da revisão do auditor de estimativas contábeis similares realizadas nas demonstrações contábeis do período anterior indicam uma diferença significativa entre a estimativa contábil original e o desfecho real;
- d) estimativas contábeis do valor justo para as quais é usado modelo altamente especializado desenvolvido para a entidade ou não existem inputs observáveis.

Quando o auditor determina que uma estimativa contábil gera um risco significativo,

o auditor precisa obter entendimento dos controles da entidade, incluindo atividades de controle.

Ao responder aos riscos identificados de distorção relevante, o auditor deve seguir um ou mais dos passos abaixo, levando em consideração a natureza da estimativa contábil:

- a) determinar se os eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente fornecem evidências de auditoria com relação à estimativa contábil;
- b) testar como a administração fez a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada;
- c) testar a efetividade operacional dos controles sobre os quais a administração elaborou a estimativa contábil, juntamente com os procedimentos substantivos apropriados;
- d) desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo para avaliar a estimativa pontual da administração.

Faz-se importante avaliar se há necessidade de habilidade ou conhecimento especializado em relação a um ou mais aspectos das estimativas contábeis para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente e, em caso afirmativo, solicitar o trabalho de especialistas.

A decisão do auditor quanto a qual resposta, individualmente ou em combinação, usar para responder aos riscos de distorção relevante pode ser influenciada por assuntos como:

- a) a natureza da estimativa contábil, incluindo se ela resulta de transações rotineiras ou não;
- b) se é esperado que o procedimento forneça ao auditor evidência de auditoria eficaz, apropriada e suficiente;
- c) o risco de distorção relevante avaliado, incluindo se o risco identificado é um risco significativo.

Quando a incerteza de estimativa associada a uma estimativa contábil é alta, pode ser que seja necessária uma combinação das respostas a riscos identificados para se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Segue orientação adicional explicando as circunstâncias em que as respostas podem ser apropriadas para responder aos riscos de distorção relevante:

- a) determinar se os eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente fornecem evidência de auditoria com relação à estimativa contábil que pode ser uma resposta apropriada. Embora o auditor possa decidir não usar essa abordagem com relação a estimativas contábeis específicas, é requerido ao auditor que cumpra a NBC TA 560 (R1) – Eventos Subsequentes;
- b) testar como a administração elaborou a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada pode ser uma resposta apropriada:
 - (i) quando é uma estimativa contábil do valor justo desenvolvida sobre um modelo que usa dados observáveis e não observáveis;
 - (ii) a estimativa contábil é derivada do processamento de dados rotineiros pelo sistema contábil da entidade;
 - (iii) a revisão do auditor de estimativas contábeis similares feitas nas demonstrações contábeis do período anterior sugere que o processo da administração do período corrente é provavelmente eficaz; e

(iv) a estimativa contábil é baseada em grande quantidade de itens de natureza similar que não são significativos individualmente.

Isso pode envolver, por exemplo:

a) testar a extensão em que os dados sobre os quais está baseada a estimativa contábil são precisos, completos e relevantes, assim como se a estimativa contábil foi adequadamente determinada usando esses dados e as premissas da administração;

b) considerar a fonte, a relevância e a confiabilidade de dados ou informações externas, incluindo aquelas recebidas de especialistas externos contratados pela administração para ajudar na elaboração das estimativas contábeis;

c) recalcular a estimativa contábil e revisar as informações sobre uma estimativa contábil em termos de consistência interna;

d) considerar os processos de revisão e de aprovação da administração;

e) avaliar se o método e o modelo usados são apropriados para as circunstâncias é uma questão de julgamento profissional. Com esse propósito, assuntos que o auditor pode considerar incluem, por exemplo, se:

(i) a fundamentação da administração para o método e modelo selecionado é razoável;

(ii) a administração avaliou suficientemente e aplicou apropriadamente os critérios, se houver, definidos na estrutura de relatório financeiro aplicável;

(iii) o método e o modelo são apropriados nas circunstâncias, dada a natureza do ativo ou passivo que vem sendo estimado e as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para estimativas contábeis;

(iv) o método e o modelo são apropriados em relação ao negócio, setor e ambiente em que a entidade opera;

(v) o modelo é validado antes da utilização, com revisões periódicas para assegurar que continua adequado para o uso pretendido;

(vi) existem políticas e procedimentos apropriados de controle de mudanças;

(vii) o modelo é periodicamente calibrado e testado em termos de validade, especialmente quando os dados são subjetivos;

(viii) são feitos ajustes no desfecho do modelo, inclusive no caso de estimativas contábeis do valor justo, e se esses ajustes refletem as premissas que os participantes do mercado usariam em circunstâncias semelhantes;

(ix) o modelo está adequadamente documentado, incluindo as aplicações pretendidas, as suas limitações, os seus parâmetros chave, dados (*inputs*) necessários e desfechos de qualquer análise de validação realizada;

f) avaliar a razoabilidade das premissas utilizadas pela administração. Para isso, o auditor pode considerar o seguinte:

(i) se as premissas individuais parecem razoáveis;

(ii) se as premissas são interdependentes e consistentes internamente;

(iii) se as premissas parecem razoáveis quando consideradas coletivamente ou em conjunto com outras premissas, seja para a referida estimativa contábil ou para outras estimativas contábeis;

(iv) no caso de estimativas contábeis do valor justo se as premissas refletem apropriadamente as premissas observáveis de mercado;

(v) se as premissas são consistentes com:

- o ambiente econômico geral e as circunstâncias econômicas da entidade;

- os planos da entidade;

- premissas feitas em períodos anteriores, se relevantes;

- experiência da entidade ou condições anteriores apresentadas pela entidade, na medida em que essas informações históricas podem ser consideradas representativas de condições ou eventos futuros;
- outras premissas usadas pela administração relacionadas às demonstrações contábeis.

Ao avaliar a razoabilidade das premissas utilizadas pela administração que corroboram as estimativas contábeis do valor justo, além dos itens discutidos acima pode-se avaliar, por exemplo:

- se e como a administração incorporou dados (inputs) específicos de mercado na elaboração das premissas;
- se as premissas são consistentes com as condições observáveis de mercado e as características do ativo ou passivo que está sendo mensurado ao valor justo;
- se as fontes de premissas de participantes do mercado são relevantes e confiáveis e como a administração selecionou as premissas para utilizar quando existem várias premissas de participantes do mercado;
 - se e como a administração considerou as premissas ou as informações utilizadas em transações, ativos ou passivos comparáveis;
 - a identificação das características dos participantes do mercado relevantes para a estimativa contábil;
 - modificações que fez em suas próprias premissas para refletir sua visão sobre as premissas que os participantes do mercado usariam;

g) testar a efetividade operacional dos controles sobre como a administração elaborou a estimativa contábil pode ser uma resposta apropriada quando o processo da administração foi bem projetado, implementado e mantido, por exemplo:

- (i) existem controles para a revisão e aprovação de estimativas contábeis pelos níveis pertinentes da administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança;
- (ii) a estimativa contábil é derivada do processamento de dados de rotina pelo sistema contábil da entidade.

Podem existir controles sobre o processo de elaboração de estimativa contábil em entidade de pequeno porte, mas a formalidade com que eles operam varia. Além disso, entidades de pequeno porte podem determinar que certos tipos de controle não são necessários em decorrência do envolvimento ativo da administração no processo de elaboração de demonstrações contábeis. No caso de entidades muito pequenas, contudo, pode ser que não haja muitos controles que o auditor possa identificar. Por essa razão, a resposta do auditor aos riscos identificados é provavelmente de natureza substantiva;

h) desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo para avaliar a estimativa pontual da administração pode ser uma resposta apropriada se, por exemplo:

- (i) uma estimativa contábil não é derivada do processamento de dados rotineiros pelo sistema contábil;
- (ii) a revisão do auditor de estimativas contábeis similares feitas nas demonstrações contábeis do período anterior sugere que o processo da administração do período corrente não é provavelmente eficaz;
- (iii) os controles da entidade sobre os processos da administração para a determinação de estimativas contábeis não estão bem projetados ou adequadamente implementados;
- (iv) eventos ou transações entre o final do período e a data do relatório do auditor contradizem a estimativa pontual da administração;
- (v) existem fontes alternativas de dados relevantes disponíveis para o auditor, que podem ser utilizadas para desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo.

O auditor pode considerar essa abordagem como parte da determinação da necessidade de procedimentos adicionais e, em caso positivo, sua natureza e extensão.

O auditor pode desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo de diversas maneiras, por exemplo:

- a) usando um modelo comercialmente disponível para uso em setor ou área específica, ou modelo próprio (desenvolvido exclusivamente pelo elaborador para esta estimativa) ou desenvolvido pelo auditor;
- b) estendendo a consideração da administração sobre premissas ou desfechos alternativos introduzindo, por exemplo, um conjunto de premissas diferentes;
- c) utilizando ou contratando especialista para desenvolver ou executar o modelo, ou fornecer premissas relevantes;
- d) fazendo referência a outras condições, transações ou eventos comparáveis ou, quando relevante, mercados para ativos ou passivos comparáveis.

Quando o auditor conclui que é apropriado utilizar um intervalo para avaliar a razoabilidade da estimativa pontual, esse intervalo deverá compreender todos os “desfechos razoáveis” em vez dos possíveis (se não ficar amplo para ser eficaz). O intervalo do auditor é útil e eficaz quando suficientemente limitado para possibilitar ao auditor concluir se a estimativa contábil apresenta distorção.

Geralmente, um intervalo que foi reduzido para ficar igual ou inferior ao valor abaixo do nível de materialidade na execução é adequado para fins de avaliar a razoabilidade da estimativa pontual da administração. Quando a evidência de auditoria suporta uma estimativa pontual, a diferença entre a estimativa pontual do auditor e a estimativa pontual da administração constitui uma distorção.

Quando o auditor concluiu que utilizar o intervalo, por ele estabelecido, fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente, a estimativa pontual da administração, que esteja fora do intervalo do auditor, não seria suportada por evidência de auditoria. Nesses casos, a distorção não é menor que a diferença entre a estimativa pontual da administração e o ponto mais próximo do intervalo do auditor.

Quando a administração mudou uma estimativa contábil ou o método de elaboração em relação ao período anterior com base em avaliação subjetiva de que houve mudança nas circunstâncias, o auditor pode concluir com base na evidência de auditoria que a estimativa contábil apresenta distorção em decorrência de mudança arbitrária pela administração, ou considerá-la um indicador de possível tendenciosidade da administração.

Em relação a estimativas contábeis, uma distorção, independentemente se causada por fraude ou erro, pode surgir em decorrência de:

- a) distorções que não deixam dúvida (distorções efetivas);
- b) diferenças decorrentes de julgamento da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, a seleção ou aplicação de políticas contábeis que o auditor considera não apropriadas (distorções de julgamento);
- c) a melhor estimativa do auditor de distorções em populações, envolvendo a projeção de distorções identificadas em amostras de auditoria para as populações inteiras de onde foram tiradas as amostras (distorções projetadas).

Para estimativas contábeis que geram riscos significativos, além dos procedimentos de controle e substantivos anteriormente mencionados, o auditor deve avaliar como a administração considerou premissas ou desfechos alternativos, e porque os rejeitou, ou como a administração tratou de outra forma a incerteza de estimativa ao elaborar a estimativa contábil.

A administração pode avaliar premissas ou desfechos alternativos das estimativas contábeis por meio de diversos métodos, dependendo das circunstâncias.

A análise de sensibilidade é um método possível de ser utilizado e pode envolver a determinação de como o valor monetário de uma estimativa contábil varia com premissas diferentes, sendo importante verificar se a administração avaliou como a incerteza de estimativa pode afetar a estimativa contábil e como especificamente isso foi feito.

Em algumas circunstâncias, o auditor pode entender que a administração não tratou adequadamente os efeitos da incerteza sobre as estimativas contábeis que geram riscos significativos, por exemplo, nos seguintes casos:

- a) não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente pela avaliação do auditor sobre como a administração tratou os efeitos da incerteza de estimativa;
- b) é necessário explorar mais o grau de incerteza de estimativa relacionado com uma estimativa contábil quando o auditor tem conhecimento da ampla variação de desfechos para estimativas contábeis similares em circunstâncias similares;
- c) é improvável que possa ser obtida outra evidência de auditoria, por exemplo, por meio da revisão de eventos ocorridos até a data do relatório do auditor independente;
- d) pode haver indicadores de tendenciosidade da administração na formação das estimativas contábeis.

Entidades de pequeno porte podem usar meios simples para avaliar a incerteza de estimativa. Além da revisão da documentação disponível pelo auditor, ele pode obter evidência de auditoria indagando à administração sobre a consideração delas sobre as premissas ou desfechos alternativos. Além disso, a administração pode não ter habilidade para considerar desfechos alternativos ou de outra forma tratar a incerteza de estimativa da estimativa contábil. Nesses casos, o auditor pode explicar à administração o processo ou os métodos diferentes disponíveis para isso e a documentação pertinente. Entretanto, isso não muda a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis.

O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente se as divulgações nas demonstrações contábeis relacionadas com estimativas contábeis estão de acordo com as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável.

Para estimativas contábeis que geram riscos significativos, o auditor deve também avaliar a adequação da divulgação da incerteza de estimativa nas demonstrações contábeis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.

As divulgações relativas a estimativas contábeis podem incluir, por exemplo:

- a) premissas utilizadas;
- b) método de estimativa utilizado, incluindo qualquer modelo aplicável;
- c) base para a seleção do método de estimativa;

- d) efeito de quaisquer mudanças sobre o método de estimativa em relação ao período anterior;
- e) fontes e implicações da incerteza de estimativa;
- f) a divulgação de premissas-chave e outras fontes de incerteza de estimativa que apresentam risco significativo de causar ajuste relevante nos valores contábeis de ativos e passivos;
- g) a divulgação do intervalo de desfechos possíveis e das premissas utilizadas na determinação do intervalo;
- h) a divulgação de informações sobre a importância de estimativas contábeis do valor justo para a posição e desempenho das operações da entidade;
- i) divulgações qualitativas, tais como as exposições a risco e como elas surgem, os objetivos da entidade, políticas e procedimentos para administrar riscos e os métodos utilizados para mensurar o risco, até que ponto a entidade está exposta a risco (incluindo risco de crédito, de liquidez e de mercado) e quaisquer mudanças desses conceitos qualitativos em relação ao período anterior.

O auditor deve obter representações formais (por escrito) da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança se a administração acredita que as premissas significativas utilizadas nas estimativas contábeis são razoáveis. Dependendo da natureza, materialidade e extensão da incerteza de estimativa, as representações formais sobre estimativas contábeis reconhecidas ou divulgadas nas demonstrações contábeis podem incluir aspectos:

- a) sobre a adequação dos processos de mensuração, incluindo premissas e modelos relacionados, utilizados pela administração na determinação de estimativas contábeis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável e a consistência na aplicação dos processos;
- b) de que as premissas refletem apropriadamente a intenção e a capacidade da administração de realizar cursos de ação específicos em nome da entidade, quando relevante para as estimativas contábeis e divulgação;
- c) de que as divulgações relacionadas com as estimativas contábeis são completas e apropriadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- d) de que nenhum evento subsequente requer ajuste para as estimativas contábeis e divulgações incluída nas demonstrações contábeis.

Para as estimativas contábeis não reconhecidas ou não divulgadas nas demonstrações contábeis, as representações formais também podem incluir aspectos sobre:

- a) a adequação da base usada pela administração para determinar que os critérios de reconhecimento ou de divulgação da estrutura de relatório financeiro aplicável não foram satisfeitos;
- b) a adequação da base usada pela administração para ignorar a presunção relativa ao uso do valor justo determinado de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, para as estimativas contábeis não mensuradas ou não divulgadas do valor justo.

O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

- a) a base para a sua conclusão sobre a razoabilidade das estimativas contábeis e divulgações que geram riscos significativos; e
- b) indicadores de possível tendenciosidade da administração, se houver.

O Anexo XIV fornece um modelo de análise de fluxos de processos para testes de

controle e testes substantivos para os processos vendas / contas a receber e compras / estoques.

Já o Anexo XV fornece os modelos de testes substantivos mínimos a serem aplicados para as demais contas patrimoniais e de resultado.

IV.6 - Representações Formais

Esta seção trata da responsabilidade do auditor na obtenção de representações formais (por escrito) da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, na auditoria de demonstrações contábeis. Faz-se importante salientar que embora forneçam evidência de auditoria necessária, as representações formais, sozinhas, não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito de nenhum dos assuntos dos quais tratam. Além disso, o fato de que a administração forneceu representações formais confiáveis não afeta a natureza ou extensão de outras evidências de auditoria que o auditor obtenha a respeito da responsabilidade da administração ou de afirmações específicas.

Os objetivos do auditor são:

- a) obter representações formais da administração, e quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que eles cumpriram com suas responsabilidades pela elaboração das demonstrações contábeis e pela integridade das informações fornecidas ao auditor;
- b) dar suporte a outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para afirmações específicas nas demonstrações contábeis por meio de representações formais, se o auditor determinar que estas são necessárias ou se forem exigidas por outras normas de auditoria; e
- c) reagir apropriadamente às representações formais fornecidas pela administração e ou se a administração não fornecer as representações solicitadas pelo auditor (e quando apropriado, os responsáveis pela governança).

O auditor deve solicitar à administração que forneça representação formal no sentido de que:

- a) forneceu ao auditor todas as informações e permitiu os acessos necessários conforme entendimentos nos termos do trabalho de auditoria; e
- b) todas as transações foram registradas e estão refletidas nas demonstrações contábeis.

As representações formais exigidas valem-se do reconhecimento e entendimento acordados com a administração quanto às suas responsabilidades nos termos do trabalho de auditoria solicitando a confirmação de que ela os cumpriu.

O auditor também pode pedir à administração que reconfirme o seu conhecimento e entendimento dessas responsabilidades em representações formais, sendo isso apropriado quando:

- a) os que assinaram os termos do trabalho de auditoria em nome da entidade já não têm mais responsabilidades relevantes;
- b) os termos do trabalho de auditoria foram elaborados no ano anterior;
- c) há qualquer indicação de que a administração entendeu erroneamente essas responsabilidades; ou
- d) mudanças nas circunstâncias tornam isso necessário.

Além da representação formal exigida, o auditor pode considerar necessário solicitar outras representações formais sobre as demonstrações contábeis que podem incluir por exemplo:

- a) se a seleção e aplicação das políticas contábeis são apropriadas;
- b) declaração formal no sentido de que ela comunicou ao auditor todas as deficiências no controle interno de que a administração tenha conhecimento;
- c) se assuntos como os seguintes, foram reconhecidos, mensurados, apresentados ou divulgados:
 - (i) planos ou intenções que possam afetar o valor contábil ou classificação dos ativos e passivos;
 - (ii) passivos efetivos e contingentes;
 - (iii) titularidade ou controle sobre ativos, os gravames ou ônus sobre os ativos, assim como ativos oferecidos como garantia;
 - (iv) os aspectos de leis, regulamentos e acordos contratuais que possam afetar as demonstrações contábeis, inclusive o não cumprimento desses aspectos.

Além disso, o auditor pode considerar necessário solicitar à administração que forneça representações formais a respeito de afirmações específicas nas demonstrações contábeis, em particular, para documentar o entendimento que o auditor obteve de outras evidências de auditoria do julgamento ou intenção da administração em relação a uma afirmação específica ou à sua integridade. Por exemplo, se a intenção da administração é importante para a base de avaliação dos investimentos, pode não ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sem uma representação formal da administração a respeito de suas intenções.

A data das representações formais deve ser tão próxima quanto praticável, mas não posterior à data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis. As representações formais devem ser para todas as demonstrações contábeis e períodos mencionados no relatório do auditor.

Como as representações formais são evidências de auditoria necessárias, a opinião do auditor não pode ser expressa e o relatório não pode ser datado, antes da data das representações formais. Além disso, como o auditor está interessado em eventos que ocorram até a data do seu relatório e que possam exigir ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis, as representações formais são datadas o mais próximo possível da data do seu relatório sobre as demonstrações contábeis.

Podem surgir situações em que a administração não esteve presente durante todos os períodos mencionados no relatório do auditor. Tais pessoas podem afirmar que não estão em posição de fornecer algumas ou todas as representações formais porque não estavam presentes durante o período. Este fato, porém, não diminuiu a responsabilidade de tais pessoas pelas demonstrações contábeis como um todo. Portanto, ainda se aplica a exigência de que o auditor solicite delas representações formais que abranjam todos os períodos apresentados e cobertos no seu relatório.

Uma declaração formal de conformidade com lei ou regulamento ou de aprovação das demonstrações contábeis pode não conter informações suficientes para que o auditor se convença de que todas as representações necessárias foram feitas conscientemente. A expressão das responsabilidades da administração na lei ou

regulamento tampouco substitui as representações formais solicitadas.

As representações formais devem ter a forma de carta de representação dirigida ao auditor.

Se lei ou regulamento exigir que a administração faça representações públicas formais a respeito de suas responsabilidades, e o auditor determinar que tais representações fornecem algumas ou todas as representações requeridas, os assuntos relevantes abrangidos pelas representações públicas não precisam ser incluídos na carta de representação.

A NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança exige que o auditor comunique aos responsáveis pela governança as representações formais que o auditor solicitou da administração.

Se o auditor tem preocupação a respeito da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração ou do seu comprometimento com estes ou com sua aplicação, ele deve determinar o efeito que tais preocupações podem ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral.

Preocupações com a competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou com o seu compromisso com estes e com a sua aplicação, podem fazer o auditor concluir que o risco de representação errônea da administração nas demonstrações contábeis é tal que a auditoria não pode ser conduzida. Em tal caso, o auditor pode considerar retirar-se do trabalho, quando essa retirada for possível de acordo com lei ou regulamento aplicável, a menos que os responsáveis pela governança tenham adotado medidas corretivas. Tais medidas, porém, podem não ser suficientes para possibilitar ao auditor a emissão de relatório de auditoria sem modificações.

Uma representação formal que foi modificada a partir daquela solicitada pelo auditor não significa necessariamente que a administração não forneceu a representação formal. Contudo, a razão subjacente para tal modificação pode afetar a opinião no relatório do auditor.

Em particular, se as representações formais forem incompatíveis com outras evidências de auditoria ou não fornecer as representações solicitadas, o auditor deve executar procedimentos de auditoria para tentar solucionar o assunto. Se o assunto não for solucionado, o auditor deve reconsiderar a avaliação da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou do seu compromisso com estes e com a sua aplicação, e deve determinar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral.

Se o auditor concluir que as representações formais não são confiáveis, ele deve determinar o possível efeito na sua opinião no relatório de auditoria, em conformidade com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente.

O auditor deve abster-se de emitir opinião no relatório sobre as demonstrações

contábeis se:

- a) o auditor concluir que há dúvida suficiente a respeito da integridade da administração, de tal modo que as representações formais exigidas não sejam confiáveis; ou
- b) a administração não fornecer as representações formais exigidas.

Em algumas circunstâncias, outras normas de auditoria exigem que o auditor solicite representações formais, sendo essas:

NBC TA 240 (R1) – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 39;

NBC TA 250 – Auditoria de Demonstrações Contábeis – Consideração de Leis e Regulamentos, item 16;

NBC TA 450 (R1) – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 14;

NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados, item 12;

NBC TA 540 (R2) – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas, item 22;

NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item 26;

NBC TA 560 (R1) – Eventos Subsequentes, item 9;

NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 16(e);

NBC TA 710 (R1) – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, item 9.

O Anexo XVI fornece o modelo de carta de representação a ser utilizada pelo auditor, baseado na da NBC TA 580, e representa o conteúdo mínimo exigido pela TATICCA. Parágrafos adicionais podem ser incluídos de acordo com os fatos e circunstâncias específicas da entidade auditada. Entretanto, a exclusão dos parágrafos mínimos somente é permitida nos casos não aplicáveis (por exemplo, uma representação sobre estoques constante no modelo que não é necessário para uma entidade auditada que é prestadora de serviços e que não possui estoques).

Entretanto, qualquer outra exclusão que não seja motivada pela não aplicabilidade não pode ser efetuada sem a aprovação formal por e-mail do Sócio Líder de Controle de Qualidade.

IV.7 - Assuntos Específicos

Partes Relacionadas

Muitas transações com partes relacionadas são efetuadas no curso normal dos negócios. Em tais circunstâncias, elas podem não representar um risco de distorção relevante maior do que o de transações similares com partes não relacionadas. Contudo, a natureza do relacionamento e transações com partes relacionadas, em algumas circunstâncias, pode dar origem a riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis maiores do que os de transações com partes não relacionadas. Por exemplo:

- a) partes relacionadas podem operar por meio de uma série extensa e complexa de relacionamentos e estruturas, com um aumento correspondente na complexidade das transações com partes relacionadas;
- b) os sistemas de informação podem ser ineficazes na identificação e resumo de

transações e saldos em aberto entre a entidade e as suas partes relacionadas;
c) as transações com partes relacionadas podem não ser conduzidas nos termos e condições normais de mercado.

Como as partes relacionadas não são independentes uma da outra, muitas estruturas de relatório financeiro estabelecem exigências de contabilização e divulgação específicas para relacionamentos, transações e saldos de partes relacionadas para possibilitar aos usuários das demonstrações contábeis a compreensão de sua natureza e efeitos concretos ou potenciais sobre as demonstrações contábeis.

Desta forma, o auditor precisa obter o entendimento dos relacionamentos e transações com as partes relacionadas à entidade que seja suficiente para que ele possa concluir se as demonstrações contábeis, afetadas por esses relacionamentos e transações estão apresentadas adequadamente e não são enganosas, por exemplo:

- a) a apresentação adequada pode não ser alcançada se a venda de uma propriedade da entidade a um acionista controlador por um preço acima ou abaixo do valor justo de mercado for contabilizada como uma transação que envolve lucro ou prejuízo para a entidade quando pode constituir uma contribuição ou retorno de capital ou o pagamento de um dividendo;
- b) parte substancial da receita da entidade derivada de transações com partes relacionadas e esse fato não é divulgado.

Além disso, o entendimento dos relacionamentos e das transações com partes relacionadas é relevante para que o auditor avalie se estão presentes um ou mais fatores de risco de fraude, uma vez que a fraude pode ser cometida mais facilmente por meio das partes relacionadas.

No contexto das partes relacionadas, os efeitos potenciais das limitações inerentes sobre a capacidade do auditor de detectar distorções relevantes são maiores pelas seguintes razões:

- a) a administração pode não ter conhecimento da existência de todas as partes relacionadas e das transações com elas;
- b) relacionamentos com partes relacionadas podem oferecer maior oportunidade para conluio, ocultação ou manipulação por parte da administração.

Logo, a execução da auditoria com ceticismo profissional é particularmente importante neste contexto, dado:

- a) o potencial para relacionamentos e transações com partes relacionadas não divulgadas;
- b) a possibilidade de existir riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas; e
- c) a necessidade de responder aos riscos avaliados.

Os objetivos do auditor são:

- a) atingir entendimento suficiente dos relacionamentos e transações com partes relacionadas para que ele seja capaz de:
 - (i) reconhecer fatores de risco de fraude, se houver, decorrentes de relacionamentos e transações com partes relacionadas, que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devido à fraude; e

(ii) concluir, com base nas evidências de auditoria obtidas, se as demonstrações contábeis, afetadas por esses relacionamentos e transações:

- atingem a apresentação adequada; e

- não são enganosas; e

b) determinar se os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram ou não adequadamente identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis.

Como parte dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas a NBC TA 315 (R1), e a NBC TA 240 (R1), exigem que o auditor obtenha e discuta as informações relevantes para a identificação dos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Assuntos que podem ser tratados na discussão entre os membros da equipe de trabalho podem incluir:

a) a natureza e extensão dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade (usando, por exemplo, a documentação anterior do auditor de partes relacionadas identificadas atualizada depois de cada auditoria);

b) uma ênfase sobre a importância de manter ceticismo profissional associada a relacionamentos e transações com partes relacionadas;

c) as circunstâncias ou condições da entidade que possam indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que a administração não identificou ou divulgou ao auditor (por exemplo, estrutura organizacional complexa, uso de entidade de propósito específico para transações fora do balanço ou sistema de informação inadequado);

d) os registros ou documentos que possam indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas;

e) a importância que a administração e os responsáveis pela governança dedicam à identificação, contabilização e divulgação apropriada das relações e transações com partes relacionadas e o risco relacionado de que a administração burle os controles relevantes;

f) como as transações entre a entidade e um parceiro de negócios de membro-chave da administração poderiam ser estruturadas para facilitar a apropriação indevida de ativos da entidade;

g) Possibilidades de:

(i) existir termos fictícios de transações com partes relacionadas, que se destinem a representar erroneamente a racionalidade em termos de negócio dessas transações;

(ii) a administração organizar de forma fraudulenta a transferência de ativos de ou para a administração em quantias significativamente acima ou abaixo do valor de mercado;

(iii) envolver-se em transações complexas com partes relacionadas, tais como entidades de propósitos específicos, estruturadas para representar erroneamente a posição patrimonial e financeira ou o desempenho das operações da entidade.

O auditor deve fazer indagações junto à administração sobre:

a) a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior;

b) a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas;

c) se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações.

d) a estrutura de propriedade e governança da entidade;

- e) os tipos de investimento que a entidade está fazendo e planeja fazer; e
- f) a maneira como a entidade é estruturada e como ela é financiada.

O auditor deve compartilhar informações relevantes obtidas a respeito das partes relacionadas da entidade com os outros membros da equipe de trabalho.

O auditor deve fazer indagações junto à administração e a outros da entidade e executar outros procedimentos de avaliação de risco considerados apropriados para obter entendimento dos controles, se houver, que a administração estabeleceu para:

- a) identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e transações com partes relacionadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- b) autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas, principalmente aqueles fora do curso normal dos negócios.

Com isso o auditor pode considerar características do ambiente de controle relevantes para mitigar os riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, por exemplo:

- a) existência de código interno de ética, adequadamente comunicado aos empregados da entidade e efetivamente observados, que determinem as circunstâncias nas quais a entidade pode realizar tipos específicos de transações com partes relacionadas;
- b) existência de políticas e procedimentos para divulgação transparente e tempestiva dos interesses que a administração e os responsáveis pela governança têm em transações com partes relacionadas;
- c) atribuição de responsabilidade na entidade para a identificação, registro, resumo e divulgação de transações com partes relacionadas;
- d) divulgação tempestiva e discussão entre a administração e os responsáveis pela governança de transações significativas com partes relacionadas, fora do curso normal de negócios, incluindo determinar se os responsáveis pela governança questionaram de forma apropriada a razão ou a racionalidade, em termos de negócio, de tais transações (por exemplo, buscando aconselhamento junto a consultores profissionais externos);
- e) diretrizes claras para a aprovação de transações com partes relacionadas que envolvam conflitos de interesses reais ou percebidos, tais como aprovação por subcomitê dos responsáveis pela governança composto de indivíduos independentes da administração;
- f) revisões periódicas por auditores internos, quando aplicável;
- g) ação proativa tomada pela administração para solucionar problemas de divulgação de partes relacionadas;
- h) a existência de políticas e procedimentos para denúncia, quando aplicável.

Onde tais controles são ineficazes ou inexistentes, o auditor pode não ter condição de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito de relacionamentos e transações com partes relacionadas. Sendo este o caso, o auditor, consideraria as implicações para a auditoria, inclusive para a opinião no seu relatório.

É provável que as atividades de controle em entidade de pequeno porte possam não ter nenhum processo documentado para lidar com relacionamentos e transações com partes relacionadas. Um administrador / proprietário pode mitigar alguns dos riscos decorrentes de transações com partes relacionadas, ou aumentar potencialmente esses riscos, por meio de envolvimento ativo em todos os aspectos

principais das transações. Para tais entidades, o auditor pode obter entendimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas e quaisquer controles que possam existir acima destes, por meio de indagação junto à administração, combinada com outros procedimentos, tais como observação das atividades de supervisão geral e revisão da administração, e inspeção da documentação relevante disponível.

Autorização e aprovação de transações e acordos envolve a concessão de permissão para um indivíduo com a autoridade apropriada (administração, responsável pela governança ou acionistas/quotistas da entidade) para que a entidade realize transações específicas em conformidade com critérios predeterminados, de julgamento ou não. A aprovação envolve a aceitação por essas partes de que as transações que a entidade realizou satisfizeram os critérios com base nos quais foi concedida a autorização. Exemplos de controle que a entidade pode ter estabelecido para autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas ou transações e acordos significativos fora do curso normal de negócios incluem:

- a) controles de monitoramento para identificar tais transações e acordos para autorização e aprovação;
- b) aprovação dos termos e condições das transações e acordos pela administração, responsáveis pela governança ou, quando aplicável, acionistas / quotistas.

A autorização e aprovação da administração, dos responsáveis pela governança ou, quando aplicável, dos acionistas / quotistas, para transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade, podem fornecer evidências de auditoria de que estas foram devidamente consideradas nos níveis apropriados dentro da entidade e que os seus termos e condições foram adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis.

A autorização e aprovação sozinhas, porém, podem não ser suficientes para concluir se riscos de distorção relevante devido à fraude estão ausentes porque a autorização e aprovação podem não ser eficazes se houve conluio entre as partes relacionadas ou se a entidade estiver sujeita à influência dominante de uma parte relacionada.

Uma entidade de pequeno porte pode não ter os mesmos controles fornecidos por diferentes níveis de autoridade e aprovação que podem existir em entidade maior. Neste caso, o auditor pode considerar executar outros procedimentos de auditoria como inspecionar documentos relevantes, confirmar aspectos específicos das transações junto às partes relevantes ou observar o envolvimento do proprietário-administrador com as transações.

Durante a auditoria, o auditor deve permanecer atento, ao inspecionar registros ou documentos de acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor. Em particular, deve examinar os seguintes assuntos:

- a) confirmações bancárias e de advogados, obtidas como parte dos procedimentos de auditoria;
- b) minutas de reuniões dos acionistas / quotistas e dos responsáveis pela governança;
- c) outros registros ou documentos da entidade que o auditor considere necessários

nas circunstâncias.

Adicionalmente pode considerar inspecionar:

- a) confirmações de terceiros obtidas pelo auditor (além de confirmações bancárias e dos advogados);
- b) declarações de imposto de renda da entidade;
- c) informações fornecidas pela entidade às autoridades reguladoras;
- d) registros de acionistas / quotistas para identificação dos principais acionistas / quotistas da entidade;
- e) declarações de conflitos de interesse da administração e dos responsáveis pela governança;
- f) registros dos investimentos da entidade e dos de seus planos de pensão;
- g) contratos e acordos com a administração-chave e com os responsáveis pela governança;
- h) contratos e acordos significativos fora do curso normal de negócios da entidade;
- i) faturas específicas e correspondência dos consultores profissionais da entidade;
- j) apólices de seguro de vida adquiridas pela entidade;
- k) contratos importantes renegociados pela entidade durante o período;
- l) relatórios de auditores internos;
- m) documentos associados aos arquivamentos da entidade junto a um órgão regulador de títulos mobiliários (por exemplo, prospectos).

Se o auditor identificar transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade, ele deve fazer indagações junto à administração sobre:

- a) a natureza dessas transações; e
- b) se partes relacionadas podem estar envolvidas.

A obtenção de informações adicionais sobre transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade capacita o auditor a avaliar se estão presentes fatores de risco de fraude e identificar os riscos de distorção relevante. Exemplos de transações fora do curso normal de negócios da entidade podem incluir:

- a) transações de capital complexas, tais como reestruturações ou aquisições corporativas;
- b) transações com entidades fora do país (*offshores*) em jurisdições com leis corporativas fracas;
- c) arrendamento de instalações ou a prestação de serviços de administração pela entidade para outra entidade sem o pagamento de contraprestação;
- d) transações de venda com descontos ou devoluções atipicamente grandes;
- e) transações com acordos circulares, por exemplo, vendas com compromisso de recompra;
- f) transações sob contratos cujos termos são modificados antes da data de vencimento.

Uma parte relacionada poderia estar envolvida em transação significativa fora do curso normal de negócios da entidade não apenas influenciando diretamente a transação na condição de parte na transação, mas também indiretamente, por meio de intermediário. Tal influência pode indicar a presença de um fator de risco de fraude.

O auditor deve definir e executar procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito dos riscos avaliados de

distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Seguem alguns exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar:

- a) indagações e discussões junto à administração e aos responsáveis pela governança;
- b) indagações junto à parte relacionada;
- c) confirmar ou discutir aspectos específicos das transações com intermediários tais como bancos, firmas de advocacia, avalistas ou agentes, quando praticável e não proibido por lei, regulamento ou regras éticas;
- d) confirmar os fins, termos ou valores específicos das transações com as partes relacionadas (este procedimento de auditoria pode ser menos eficaz quando o auditor julga ser provável que a entidade influencie as partes relacionadas nas respostas ao auditor);
- e) quando aplicável, ler as demonstrações contábeis ou outras informações contábeis relevantes das partes relacionadas, se disponíveis, em busca de evidências da contabilização das transações nos seus registros contábeis;
- f) inspeção de contratos significativos com a parte relacionada;
- g) pesquisa por meio da internet ou de bases de dados externas sobre informações de negócios;
- h) revisão de relatórios do canal de denúncias de empregados quando estes são mantidos.

Se as explicações da administração são relevantemente incompatíveis com os termos da transação com parte relacionada, exige-se que o auditor considere a confiabilidade das explicações e representações da administração a respeito de assuntos significativos.

Dependendo dos resultados dos procedimentos de avaliação de risco do auditor, ele pode considerar apropriado obter evidências de auditoria sem testar os controles da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Em algumas circunstâncias, porém, pode não ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente apenas pela execução de procedimentos substantivos de auditoria quanto aos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, por exemplo, quando transações intragrupo entre a entidade e os seus componentes são numerosas e um valor é iniciado, registrado, processado ou reportado eletronicamente em um sistema integrado.

Se o auditor identificar partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado para o auditor, ele deve:

- a) comunicar prontamente as informações relevantes aos outros membros da equipe de trabalho;
- b) solicitar à administração que identifique todas as transações com as partes relacionadas recém-identificadas para avaliação adicional do auditor;
- c) fazer indagações quanto ao motivo pelo qual os controles da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas deixaram de possibilitar a identificação ou divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas;
- d) executar procedimentos de auditoria substantivos relativos a essas partes

relacionadas recém identificadas ou a transações significativas com essas partes relacionadas;

e) reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado nem divulgado ao auditor e executar procedimentos adicionais de auditoria conforme a necessidade; e

f) se a não divulgação pela administração parece intencional (e, portanto, indicativa de um risco de distorção relevante devido à fraude) e avaliar as implicações para a auditoria.

Os requisitos e orientação da NBC TA 240 (R1) referentes às responsabilidades do auditor em relação a fraude no contexto da auditoria de demonstrações contábeis são relevantes quando a administração parece ter intencionalmente deixado de divulgar para o auditor as partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas. O auditor também pode considerar se é necessário reavaliar a confiabilidade das respostas da administração às suas indagações e as representações da administração.

Para transações significativas com partes relacionadas fora do curso normal de negócios da entidade, que foram identificadas, o auditor deve:

a) inspecionar os contratos ou acordos subjacentes, se houver, e avaliar se:

(i) a racionalidade, em termos de negócio, das transações (ou sua ausência) sugere que elas podem ter sido realizadas para envolvimento em informação financeira fraudulenta ou para ocultar apropriação indevida de ativos;

(ii) os termos das transações são compatíveis com as explicações da administração; e

(iii) as transações foram adequadamente contabilizadas e divulgadas, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e

b) obter evidências de auditoria de que as transações foram adequadamente autorizadas e aprovadas.

Se a administração fez uma afirmação nas demonstrações contábeis no sentido de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes àqueles prevalentes entre partes independentes, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a afirmação. Se não o for, ao avaliar a razão de negócio de uma transação significativa com parte relacionada fora do curso normal de negócios da entidade, o auditor pode considerar:

a) se a transação:

(i) é excessivamente complexa (por exemplo, ela pode envolver múltiplas partes relacionadas de conglomerado);

(ii) inclui termos comerciais não usuais, tais como preços, taxas de juros, garantias e termos de reembolso não usuais;

(iii) carece de razão de negócios lógica aparente para sua ocorrência;

(iv) envolve partes relacionadas anteriormente não identificadas;

(v) é processada de maneira não usual;

b) se a administração discutiu a natureza e a contabilização de tal transação com os responsáveis pela governança;

c) se a administração está dando mais ênfase em um tratamento contábil específico ao invés de dar a devida consideração à razão econômica subjacente da transação;

d) comparar os termos das transações relacionadas com os de transação similar ou idêntica com uma ou mais partes não relacionadas;

- e) contratar um especialista para determinar o valor de mercado e confirmar os termos e condições de mercado para a transação;
- f) comparar os termos da transação com termos de mercado conhecidos para transações amplamente similares em mercado aberto; e
- g) entender a razão de negócio a partir da perspectiva da parte relacionada, já que isso pode auxiliar o auditor a entender melhor a realidade econômica da transação e porque ela foi realizada.

O auditor deve obter representações formais da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, no sentido de que:

- a) eles divulgaram e identificaram para o auditor as partes relacionadas e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas de que tinham conhecimento;
- b) eles contabilizaram e divulgaram tais relacionamentos e transações em conformidade com as exigências da estrutura de relatório financeiro que seja aplicável.

O auditor também pode decidir obter representações formais referentes às afirmações específicas que a administração possa ter feito, tais como uma representação de que transações específicas com as partes relacionadas não envolvem acordos paralelos não divulgados.

A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança todos os assuntos significativos relativos a partes relacionadas da entidade que sejam levantados durante a auditoria.

Faz-se necessário incluir na documentação de auditoria os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos com essas partes relacionadas.

Ao formar uma opinião, o auditor deve avaliar:

- a) se os relacionamentos e transações com as partes relacionadas identificados foram adequadamente contabilizados e divulgados, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- b) se os efeitos dos relacionamentos e transações com partes relacionadas:
 - (i) impedem que as demonstrações contábeis tenham uma apresentação adequada;
 - (ii) tornam as demonstrações contábeis enganosas.

Eventos Subsequentes

As demonstrações contábeis podem ser afetadas por certos eventos que ocorrem após a data das demonstrações contábeis. Muitas estruturas de relatórios financeiros referem-se especificamente a esses eventos e costumam identificar dois tipos:

- a) os que fornecem evidência de condições existentes na data das demonstrações contábeis; e
- b) os que fornecem evidência de condições que surgiram após a data das demonstrações contábeis.

Observa-se que estes são relevantes, uma vez que A NBC TA 700 – Formação da

Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, explica que a data do Relatório do Auditor Independente informa ao leitor que o auditor considerou o efeito dos eventos e transações dos quais o auditor se tornou ciente e que ocorreram até aquela data.

O auditor independente deve executar procedimentos de auditoria desenhados para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório, que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis, foram identificados.

Dependendo da avaliação de risco, o auditor pode incluir procedimentos que envolvam a revisão ou o teste de registros contábeis de transações ocorridas entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente.

Para isso o auditor deve levar em consideração a:

- a) obtenção de entendimento dos procedimentos estabelecidos pela administração para assegurar que os eventos subsequentes são identificados;
- b) indagação à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança sobre a ocorrência de eventos subsequentes que poderiam afetar as demonstrações contábeis;
- c) leitura das atas, se houver, das reuniões dos proprietários (dos acionistas em sociedade anônima), da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, realizadas após a data das demonstrações contábeis, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões para as quais as atas ainda não estão disponíveis;
- (d) leitura das últimas demonstrações contábeis intermediárias da entidade, se houver.

Ao indagar a administração, o auditor pode questionar sobre a situação atual de itens que foram contabilizados com base em dados preliminares ou não conclusivos e pode fazer indagações específicas sobre os seguintes assuntos:

- a) se foram celebrados novos compromissos, empréstimos ou garantias;
- b) se foram feitas ou estão planejadas vendas ou aquisições de ativos;
- c) se houve aumentos de capital ou emissão de instrumentos de dívida, como a emissão de novas ações ou debêntures, ou se foi feito ou está planejado um acordo de fusão ou de liquidação;
- d) se algum ativo foi apropriado pelo governo ou destruído, por exemplo, em decorrência de incêndio ou inundação;
- e) se houve algum fato novo relacionado a contingências;
- f) se foi feito ou contemplado algum ajuste contábil não usual;
- g) se ocorreu ou é provável que ocorra algum evento que levantará a questão da adequação das políticas contábeis utilizadas nas demonstrações contábeis, como seria o caso, por exemplo, se esse evento levantasse a questão da validade do pressuposto de continuidade dos negócios da entidade;
- h) se ocorreu algum evento relevante para a mensuração de estimativas ou provisões feitas nas demonstrações contábeis;
- i) se ocorreu algum evento relevante para a recuperação dos ativos.

Além dos procedimentos acima, o auditor independente pode considerar necessário e apropriado:

- a) ler os últimos orçamentos disponíveis, previsões de fluxos de caixa e outros

relatórios da administração relacionados de períodos posteriores à data das demonstrações contábeis;

b) indagar, ou estender as indagações anteriores verbais ou por escrito, aos consultores jurídicos sobre litígios e reclamações; ou

c) considerar a necessidade de representações formais que cubram determinados eventos subsequentes para corroborar outra evidência de auditoria e assim obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

O auditor deve solicitar à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, uma representação de que todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis foram ajustados ou divulgados, se aplicável.

Se, em decorrência dos procedimentos aplicados o auditor identificar eventos que requerem ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis, esse deve determinar se cada um desses eventos está refletido de maneira apropriada nas referidas demonstrações contábeis.

O auditor independente não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações contábeis após a data do seu relatório. Entretanto, se, após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis, o auditor tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia ter levado o auditor a alterar seu relatório, ele deve:

a) discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança;

b) determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo;

c) indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações contábeis.

Caso a administração altere as demonstrações contábeis, o auditor deve:

a) aplicar os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias da alteração;

b) estender os procedimentos de auditoria acima mencionados até a data do novo relatório; e

c) fornecer novo relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis alteradas. O novo relatório do auditor independente não deve ter data anterior à data de aprovação das demonstrações contábeis alteradas.

Se a administração não alterar as demonstrações contábeis nas circunstâncias em que o auditor considerar necessário este deve modificar seu relatório conforme exigido pela NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, e depois fornecê-lo.

Se o relatório do auditor já tiver sido fornecido à entidade, o auditor deve notificar a administração e, a menos que todos os responsáveis pela governança façam parte da administração da entidade, os responsáveis pela governança, para que não divulguem as demonstrações contábeis para terceiros antes de serem feitas as alterações necessárias. Se mesmo assim, as demonstrações contábeis forem divulgadas posteriormente sem as modificações necessárias, o auditor independente deve tomar medidas para procurar evitar o uso por terceiros daquele

relatório de auditoria.

Após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações contábeis. Entretanto, se, após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor independente tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia tê-lo levado a alterar seu relatório, o auditor deve:

- a) discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança;
- b) determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso afirmativo;
- c) indagar como a administração pretende tratar do assunto nas demonstrações contábeis.

Caso a administração altere as demonstrações contábeis, o auditor independente deve:

- a) aplicar os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias das alterações;
- b) revisar as providências tomadas pela administração para garantir que todos os que receberam as demonstrações contábeis juntamente com o respectivo relatório do auditor independente sejam informados da situação;
- c) estender os procedimentos de auditoria até a data do novo relatório e datar o novo relatório com data posterior à data de aprovação das demonstrações contábeis reapresentadas e fornecer novo relatório sobre as demonstrações contábeis reapresentadas.

O auditor independente deve incluir no seu relatório, novo ou reemitido, Parágrafo de Ênfase com referência à nota explicativa que esclarece mais detalhadamente a razão da alteração das demonstrações contábeis emitidas anteriormente e do relatório anterior fornecido pelo auditor independente.

Caso a administração não tome as providências necessárias para garantir que todos os que receberam as demonstrações contábeis emitidas anteriormente sejam informados da situação e não altere as demonstrações contábeis nas circunstâncias em que o auditor considere necessário, o auditor independente deve notificar a administração e, a menos que todos os responsáveis pela governança façam parte da administração da entidade, os responsáveis pela governança de que o auditor procurará evitar o uso por terceiros daquele relatório no futuro. Se, apesar dessa notificação, a administração ou os responsáveis pela governança não tomarem as referidas providências necessárias, o auditor deve tomar as medidas apropriadas para tentar evitar o uso por terceiros daquele relatório de auditoria.

Continuidade Operacional

Este tópico trata da responsabilidade do auditor independente em relação ao uso do pressuposto de continuidade operacional, pela administração, na elaboração das demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis, para fins gerais, são elaboradas com base na continuidade operacional, logo, os ativos e passivos são registrados considerando que a entidade será capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso

normal dos negócios.

O pressuposto de continuidade operacional é um princípio fundamental na elaboração de demonstrações contábeis, por conta disso a administração deve avaliar a capacidade de continuidade operacional da entidade mesmo se a estrutura de relatório financeiro não incluir uma exigência explícita para isso.

Os objetivos do auditor são:

- a) obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis;
- b) concluir, baseado na evidência de auditoria obtida, sobre a existência de incerteza significativa em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e
- c) determinar as implicações para o relatório do auditor independente.

Na execução de procedimentos de avaliação de risco o auditor deve verificar se há eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se a administração já realizou uma avaliação preliminar da capacidade de continuidade operacional, e:

- a) se essa avaliação foi realizada, deve revisar e discutir a avaliação com a administração e determinar se essa identificou eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e, em caso afirmativo, os planos da administração para tratá-los; ou
- b) se essa avaliação ainda não foi realizada, o auditor deve discutir com a administração qual a base para o uso do pressuposto de continuidade operacional, e indagar sobre a existência de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional.

Seguem exemplos de eventos ou condições que, podem levantar dúvida significativa quanto ao pressuposto de continuidade operacional:

Financeiro

- a) patrimônio líquido negativo;
- b) empréstimos com prazo fixo, próximos do vencimento, sem previsões realistas de renovação ou liquidação, ou utilização excessiva de empréstimos de curto prazo para financiar ativos de longo prazo;
- c) indicações de retirada de suporte financeiro por credores;
- d) fluxos de caixa operacionais negativos indicados por demonstrações contábeis históricas ou prospectivas;
- e) principais índices financeiros adversos;
- f) prejuízos operacionais significativos ou deterioração significativa do valor dos ativos usados para gerar fluxos de caixa;
- g) atraso ou suspensão de dividendos;
- h) incapacidade de pagar credores nas datas de vencimento;
- i) incapacidade de cumprir com os termos contratuais de empréstimos;
- j) mudança nas condições de pagamento a fornecedores, de compras a prazo para pagamento à vista;

k) incapacidade de obter financiamento para o desenvolvimento de novos produtos essenciais ou outros investimentos essenciais.

Operacional

- a) intenções da administração de liquidar a entidade ou interromper as operações;
- b) perda de pessoal chave da administração sem reposição;
- c) perda de mercado importante, clientes importantes, franquia, licença, ou principais fornecedores;
- d) dificuldades na manutenção de mão-de-obra;
- e) falta de suprimentos importantes;
- f) surgimento de concorrente altamente competitivo.

Outros

- a) descumprimento de exigências de capital, incluindo outras exigências legais;
- b) processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que podem, no caso de perda, resultar em indenização que a entidade provavelmente não terá capacidade de saldar;
- c) mudanças de legislação, regulamentação ou política governamental, que supostamente afetam a entidade de maneira adversa;
- d) catástrofe não segurada ou segurada por valor inferior, quando de sua ocorrência.

A importância desses eventos ou condições pode frequentemente ser atenuada por outros fatores. Por exemplo, o efeito da incapacidade de uma entidade de liquidar seus débitos pode ser compensado pelos planos da administração em manter fluxos de caixa adequados por meios alternativos, como alienação de ativos, renegociação de empréstimos, ou obtenção de capital adicional.

O tamanho de uma entidade pode afetar sua capacidade de enfrentar condições adversas. Entidades de pequeno porte podem ser capazes de responder rapidamente para aproveitar oportunidades, mas podem não ter recursos suficientes para sustentar as operações. Condições de especial importância para entidade de pequeno porte incluem o risco de bancos e outros financiadores interromperem o suporte à entidade, bem como a possível perda do seu principal fornecedor, de cliente importante, de empregado-chave, ou do direito de operar por licença, franquia ou outro acordo legal.

Se após o auditor identificar eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, além de realizar os procedimentos de auditoria abordados neste tópico, esse talvez tenha que rever sua avaliação de risco de distorção relevante, assim como a natureza, época, e extensão dos procedimentos adicionais em resposta aos riscos avaliados.

O auditor deve permanecer atento, durante toda a auditoria, à evidência de eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional.

O auditor deve revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional, devendo cobrir o mesmo período utilizado pela administração para fazer sua avaliação. Se a avaliação elaborada pela administração, sobre a capacidade de continuidade operacional, cobrir menos de doze meses deve-se solicitar que a administração estenda o período para pelo

menos doze meses.

Ao revisar a avaliação da administração, o auditor deve verificar se essa avaliação inclui todas as informações relevantes que o auditor tomou conhecimento como resultado da auditoria.

A avaliação elaborada pela administração sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade é parte fundamental na avaliação do auditor sobre o uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional. Não é responsabilidade do auditor corrigir a falta de análise da administração. Em algumas circunstâncias, contudo, a falta de análise detalhada da administração, para suportar sua avaliação, pode impossibilitar o auditor de concluir se o uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional é apropriado às circunstâncias.

Em muitos casos, a administração de entidade de pequeno porte pode não ter elaborado uma avaliação detalhada da capacidade de continuidade operacional, mas, em vez disso, pode ter se baseado no profundo conhecimento do negócio e expectativas futuras previstas, porém essa avaliação deve estar formalizada, uma vez que o auditor precisa revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional. Neste caso, o auditor pode cumprir com essa exigência por meio de, por exemplo, discussão, indagação e inspeção de documentação-suporte (pedidos recebidos para fornecimento futuro, linha de crédito pré-aprovadas pelos bancos etc.)

O suporte contínuo de sócios-diretores de entidade de pequeno porte é com frequência importante para garantir a capacidade de continuidade operacional. Quando uma entidade de pequeno porte é em grande parte financiada por um empréstimo do sócio-diretor, pode ser importante que esses recursos não sejam retirados. Por exemplo, a continuidade de uma entidade de pequeno porte em dificuldades financeiras pode depender do aval do sócio-diretor em favor de bancos ou outros credores, ou do sócio / diretor garantir com seus bens pessoais um empréstimo à entidade.

Nessas circunstâncias, o auditor pode obter evidência documental apropriada da subordinação do empréstimo do sócio-diretor ou da garantia, pode avaliar a capacidade do sócio em cumprir a obrigação especificada em contrato e pode também solicitar uma confirmação por escrito dos termos e condições relacionados a esse suporte e da intenção ou do entendimento do sócio-diretor.

O auditor deve indagar à administração sobre seu conhecimento de eventos ou condições posteriores ao período em que foi elaborada a avaliação da administração que gerem dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional.

Além de indagações à administração, o auditor não tem a responsabilidade de aplicar nenhum outro procedimento de auditoria para identificar eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional além do período avaliado pela administração.

Se forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe ou não

incerteza significativa, por meio de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo a consideração de fatores atenuantes. Esses procedimentos devem incluir:

- a) no caso em que a administração ainda não realizou uma avaliação da capacidade de continuidade operacional, solicitar que a administração faça essa avaliação;
- b) avaliar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional, se é provável que o resultado dessas ações melhore a situação e se os planos da administração são viáveis nessas circunstâncias;
- c) no caso em que a entidade preparou uma previsão de fluxo de caixa, e a análise da previsão é um fator na avaliação dos planos da administração para a ação futura, o auditor deve:
 - (i) avaliar a confiabilidade dos dados de suporte gerados para elaborar a previsão; e
 - (ii) determinar se há suporte adequado para as premissas utilizadas na previsão;
- d) verificar se algum fato ou informação adicional foi disponibilizado desde a data em que a administração fez sua avaliação;
- e) solicitar representações formais da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com relação a seus planos para ação futura e a viabilidade desses planos.

A avaliação dos planos da administração para ações futuras pode incluir a indagação à administração quanto aos seus planos para liquidar ativos, tomar empréstimo ou reestruturar dívidas, reduzir ou postergar gastos ou aumentar capital.

Também, faz-se relevante realizar os seguintes procedimentos:

- a) análise e discussão do fluxo de caixa, lucro e outras previsões relevantes com a administração;
- b) análise e discussão das últimas demonstrações contábeis intermediárias disponíveis da entidade;
- c) leitura dos termos contratuais de debêntures e de empréstimos, considerando se houve alguma violação;
- d) leitura das atas das reuniões de acionistas, dos responsáveis pela governança e de comitês relevantes, como referência para identificar a existência de dificuldades financeiras;
- e) indagação dos consultores legais da entidade sobre a existência de litígios e processos e se a avaliação da administração sobre os resultados desses processos é razoável e se as implicações financeiras foram adequadamente estimadas;
- f) confirmação da existência, legalidade e exequibilidade de acordos com partes relacionadas e terceiros para fornecimento ou manutenção de suporte financeiro, e avaliação da capacidade financeira dessas partes de fornecer recursos adicionais;
- g) avaliação dos planos da entidade para lidar com os pedidos de clientes não atendidos;
- h) execução de procedimentos de auditoria em relação aos eventos subsequentes para identificar aqueles que reduzem ou de outra forma afetam a capacidade de continuidade operacional;
- i) confirmação da existência, dos termos e da adequação de linhas de empréstimo;
- j) obtenção e revisão de relatórios de ações regulatórias;
- k) determinar a adequação de suporte para qualquer plano de venda de ativos.
- l) comparar as informações financeiras prospectivas elaboradas em períodos anteriores recentes (previsões) com os correspondentes resultados reais histórico; e
- m) comparar as informações financeiras prospectivas para o período atual (orçamento, por exemplo) com os resultados obtidos até o momento.

Quando os pressupostos da administração incluem o suporte contínuo de terceiros, seja mediante subordinação de empréstimo, compromissos de manutenção ou fornecimento de recursos adicionais, ou garantias, e esse suporte é importante para a continuidade da entidade, o auditor pode considerar solicitar confirmação, por escrito, dos referidos terceiros (inclusive dos termos e condições) e obter evidência de sua capacidade de fornecer esse suporte.

A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, o auditor deve comunicar a esses responsáveis os eventos ou condições identificados que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional. Essa comunicação com os responsáveis pela governança deve incluir o seguinte:

- a) se os eventos ou condições constituem incerteza significativa;
- b) se o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; e
- c) a adequação da respectiva divulgação nas demonstrações contábeis.

Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor deve expressar uma conclusão se, no seu julgamento, existe incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional relacionada a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa sobre essa capacidade de continuidade operacional. Uma incerteza significativa existe quando a magnitude potencial de seu impacto e a probabilidade de sua ocorrência são tais que, no julgamento do auditor independente, a adequada divulgação da natureza e das implicações da incerteza é necessária como:

- a) no caso em que seja aplicável uma estrutura de relatório financeiro para apresentação adequada das demonstrações contábeis; ou
- b) no caso de uma estrutura de conformidade (*compliance*), para que as demonstrações contábeis não sejam enganosas.

Se eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade tiverem sido identificados, mas, com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluir que não existe incerteza relevante, ele deve avaliar se, em vista das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável, as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas sobre esses eventos ou condições.

Uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado, mas existe incerteza relevante

É feita divulgação adequada da incerteza relevante nas demonstrações contábeis

Se for feita divulgação adequada da incerteza relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião não modificada e o relatório do auditor deve incluir uma seção separada sob o título “Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional” para:

- a) chamar a atenção para a nota explicativa às demonstrações contábeis que divulga os assuntos especificados relativos à continuidade operacional; e
- b) declarar que esses eventos ou condições indicam que existe incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade

operacional da entidade e que a opinião do auditor não está ressalvada em relação a esse assunto.

Não é feita divulgação adequada da incerteza relevante nas demonstrações contábeis

Se não for feita divulgação adequada de incerteza relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve:

- a) expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e
- b) na seção Base para opinião com ressalva (adversa) do relatório do auditor, declarar que existe incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade e que as demonstrações contábeis não divulgam esse assunto de forma adequada.

Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação

Em algumas circunstâncias, o auditor pode julgar necessário solicitar que a administração elabore ou estenda sua avaliação. Se a administração estiver relutante em atender a essa solicitação, uma opinião com ressalva ou uma abstenção de opinião no relatório do auditor pode ser apropriada, devido ao fato de não ser possível para ele obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre o uso da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis. Essa evidência de auditoria inclui a verificação da existência de planos colocados em prática pela administração ou a existência de outros fatores atenuantes.

O Apêndice da NBC TA 570 apresenta os seguintes exemplos de relatório do auditor independente relacionados com a continuidade operacional:

- Exemplo 1: Relatório do auditor independente contendo uma opinião não modificada quando ele concluir que existe incerteza relevante e a divulgação nas demonstrações contábeis é adequada.
- Exemplo 2: Relatório do auditor independente contendo uma opinião modificada quando ele concluir que existe incerteza relevante e que as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante devido à divulgação inadequada.
- Exemplo 3: Relatório do auditor independente contendo uma opinião adversa quando ele concluir que existe incerteza relevante e que as demonstrações contábeis omitem as divulgações requeridas relacionadas com a incerteza relevante.

Quando o uso da base contábil de continuidade operacional não for apropriado às circunstâncias, a administração da entidade pode ser requerida a, ou pode optar por, elaborar demonstrações contábeis em outra base (por exemplo, base de liquidação). O auditor pode ser capaz de realizar a auditoria dessas demonstrações contábeis, desde que ele determine que essa outra base contábil seja aceitável naquelas circunstâncias. O auditor pode ter condições de expressar uma opinião não modificada sobre essas demonstrações contábeis, desde que elas apresentem

divulgação adequada sobre a base contábil usada para a sua elaboração, mas pode considerar apropriado ou necessário incluir um parágrafo de ênfase de acordo com a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, para chamar a atenção do usuário para essa base contábil alternativa e para as razões de sua utilização.

Utilização do Trabalho de Auditoria Interna

Usualmente as entidades de pequeno porte e/ou de menor complexidade não possuem um departamento de auditoria interna. Algumas delas possuem somente um auditor interno, outras contratam trabalhos específicos de auditoria interna junto a firmas de auditoria, mas a maioria delas não tem atividades de auditoria interna.

Mesmo que a entidade tenha a função de auditoria interna, os requisitos deste tópico não se aplicam, se:

- a) as responsabilidades e as atividades da auditoria interna não sejam importantes para a auditoria das demonstrações contábeis; ou
- b) com base no entendimento preliminar do auditor independente sobre a auditoria interna, este não pretende utilizar o trabalho da auditoria interna na obtenção de evidência de auditoria.

Os objetivos do auditor independente, onde a entidade tenha a função de auditoria interna e ele espera utilizar o trabalho dessa função para modificar a natureza, a época ou para reduzir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem diretamente executados pelo próprio auditor independente, inclusive quando ele pretende obter assistência direta dos auditores internos são:

- a) determinar se o trabalho da auditoria interna ou se a assistência direta dos auditores internos pode ser utilizada e, em caso positivo, em quais áreas e em que extensão;
- b) se utilizar o trabalho da auditoria interna, o auditor independente deve determinar que esse trabalho é adequado para os fins da sua auditoria; e
- c) se utilizar os auditores internos para prestar assistência direta, o auditor independente deve dirigir, supervisionar e revisar o trabalho executado pelos auditores internos de forma apropriada.

O auditor independente deve determinar se o trabalho da auditoria interna pode ser utilizado para os fins da auditoria, considerando o seguinte:

- a) a extensão na qual a posição hierárquica da auditoria interna na organização e suas políticas e procedimentos propiciam objetividade dos auditores internos;
- b) o nível de competência da função de auditoria interna; e
- c) se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controle de qualidade.

Caso contrário, não deve usar o trabalho da auditoria interna.

Como base para determinar as áreas e a extensão na qual o trabalho da auditoria interna pode ser utilizado, o auditor deve considerar a natureza e o alcance do trabalho executado, ou que foi planejado ser executado pela auditoria interna, e a sua relevância para a sua estratégia global de auditoria e seu plano de auditoria.

O auditor deve exercer todos os julgamentos importantes no trabalho de auditoria e,

para prevenir o uso indevido do trabalho da auditoria interna, nas circunstâncias abaixo, o auditor deve planejar utilizar menos do trabalho dessa função e executar diretamente a maior parte do trabalho em:

- a) atividades que envolvem maior julgamento, como, por exemplo, no planejamento e execução de procedimentos importantes de auditoria, bem como na avaliação da evidência de auditoria coletada;
- b) áreas onde o risco avaliado de distorção relevante no nível das afirmações é maior, com consideração especial aos riscos identificados como significativos;
- c) situações em que a posição hierárquica da auditoria interna na organização da entidade e suas políticas e procedimentos não propiciem adequada objetividade dos auditores internos; e
- d) situações em que o nível de competência da auditoria interna é menor do que o considerado necessário.

O auditor independente deve avaliar também se, no agregado, usar o trabalho da auditoria interna, na extensão planejada, ainda resultaria no auditor independente estar suficientemente envolvido na auditoria, dada a sua total responsabilidade pela opinião expressa em seu relatório de auditoria.

O auditor independente deve, ao se comunicar com os responsáveis pela governança, fornecer um resumo do alcance planejado e da época da auditoria e como ele planejou usar o trabalho da auditoria interna.

Caso o auditor independente planeje usar o trabalho da auditoria interna, ele deve:

- a) discutir com a auditoria interna o uso planejado desse trabalho como base para coordenar as suas respectivas atividades;
- b) ler os relatórios relativos ao trabalho que o auditor independente planeja utilizar para obter entendimento da natureza e extensão dos procedimentos executados e as constatações dos auditores internos; e
- c) executar procedimentos de auditoria suficientes sobre o conjunto do trabalho da auditoria interna que ele planeja utilizar para determinar a sua adequação para fins da sua auditoria, incluindo a avaliação se:
 - (i) o trabalho da auditoria interna foi planejado, executado, supervisionado, revisado e documentado de modo apropriado;
 - (ii) foi obtida evidência suficiente e apropriada que possibilite a auditoria interna chegar a conclusões razoáveis; e
 - (iii) as conclusões alcançadas são apropriadas nas circunstâncias e os relatórios elaborados pela auditoria interna são consistentes com os resultados do trabalho.

O auditor independente deve avaliar também se permanecem apropriadas as suas conclusões relacionadas à função de auditoria interna e a determinação da natureza e a extensão do uso do trabalho da função para os fins da auditoria.

Se a utilização de auditores internos para prestar assistência direta não for proibido por lei ou regulamento, como no caso brasileiro em que não existe tal proibição, e o auditor independente pretende utilizar os auditores internos para prestar assistência direta no trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, o auditor independente deve avaliar a existência e a importância das ameaças à objetividade, bem como o nível de competência dos auditores internos que fornecerão a assistência. Essa avaliação deve incluir investigação sobre os interesses e relacionamentos dos auditores internos que podem criar ameaça à objetividade deles.

O auditor não deve utilizar auditor interno para prestar assistência direta se:

- a) existirem ameaças significativas à objetividade do auditor interno; ou
- b) o auditor interno não tem competência suficiente para executar o trabalho proposto.

Caso o auditor conclua que vai utilizar o auditor interno para prestar assistência direta, este deve consultar a NBC TA 610 para obter melhor orientação de como fazê-lo.

Se o auditor independente utilizou o trabalho de auditoria interna, ele deve incluir na documentação de auditoria:

- a) a avaliação:
 - (i) se a posição hierárquica da auditoria interna e suas políticas e procedimentos dão adequado suporte para a objetividade dos auditores internos;
 - (ii) do nível de competência da auditoria interna;
 - (iii) se a auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controle de qualidade;
- b) a natureza e a extensão do trabalho utilizado e a base para sua decisão; e
- c) os procedimentos de auditoria executados pelo auditor independente para avaliar a adequação dos trabalhos realizados.

Utilização de Trabalho de Especialistas

Este tópico trata da responsabilidade do auditor em relação ao trabalho de pessoa ou organização em área de especialização que não contabilidade ou auditoria, quando esse trabalho é utilizado para ajudar o auditor a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada. Não trata de:

- a) situações em que a equipe de trabalho inclui um membro, ou consulta uma pessoa ou organização, com especialização em uma área específica de contabilidade ou auditoria; ou
- b) utilização pelo auditor do trabalho de pessoa ou organização com especialização em área que não contabilidade ou auditoria, em que o trabalho nessa área é usado pela entidade para ajudá-la na elaboração das demonstrações contábeis.

O auditor é o único responsável por expressar opinião de auditoria e essa responsabilidade não é reduzida pela utilização do trabalho de especialista contratado pelo auditor (doravante especialista do auditor ou especialista). No entanto, se o auditor, tendo utilizado o trabalho desse especialista, concluir que o trabalho desse é adequado para fins da auditoria, pode aceitar que as constatações ou conclusões desse constituem evidência de auditoria apropriada.

Os objetivos do auditor são:

- a) determinar a necessidade de utilizar o trabalho de especialista; e
- b) no caso de utilizar o trabalho de especialista, determinar se o trabalho é adequado para fins da auditoria.

A natureza, época e extensão dos procedimentos do auditor com relação ao trabalho dos especialistas podem variar dependendo das circunstâncias. Ao determinar a natureza, época e extensão desses procedimentos, o auditor deve considerar determinados assuntos, incluindo:

- a) a natureza do assunto a que se refere o trabalho desse especialista;
- b) os riscos de distorção relevante no assunto a que se refere o trabalho desse especialista;
- c) a importância do trabalho do especialista no contexto da auditoria;
- d) o conhecimento e a experiência do auditor em relação a trabalho anterior executado por esse especialista; e
- e) se esse especialista está sujeito às políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria.

O auditor deve avaliar se o especialista por ele contratado possui competência, habilidades e objetividade necessárias para fins da auditoria. No caso de especialista externo, a avaliação da objetividade deve incluir a indagação sobre interesses e relações que podem criar uma ameaça à objetividade desse especialista.

O auditor deve obter entendimento na área de especialização do especialista suficiente para permitir:

- a) determinar a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho desse especialista para fins da auditoria; e
- b) avaliar a adequação desse trabalho para fins da auditoria.

O auditor deve estabelecer acordo, por escrito, com o especialista por ele contratado, quando apropriado, sobre os seguintes assuntos:

- a) a natureza, o alcance e os objetivos do trabalho desse especialista;
- b) as respectivas atribuições e responsabilidade do auditor e desse especialista;
- c) a natureza, a época e a extensão da comunicação entre o auditor e esse especialista, incluindo o formato de qualquer relatório a ser fornecido por esse especialista; e
- d) a necessidade do especialista observar requisitos de confidencialidade.

O Anexo XVI contém um checklist para que as equipes de auditoria assegurem que o acordo firmado com o especialista terceiro contratado está de acordo com a metodologia da TATICCA.

O auditor deve avaliar a adequação do trabalho do especialista para fins da auditoria, incluindo:

- a) a relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões desse especialista, e sua consistência com outras evidências de auditoria;
- b) se o trabalho do especialista envolve o uso de premissas e métodos significativos, a relevância e a razoabilidade dessas premissas e desses métodos nas circunstâncias; e
- c) se o trabalho do especialista envolve o uso de dados-fonte significativos para o seu trabalho, a relevância, integridade e precisão desses dados-fonte.

Se o auditor determina que o trabalho do especialista não é adequado para fins da auditoria, o auditor deve:

- a) estabelecer acordo com esse especialista sobre a natureza e a extensão do trabalho adicional a ser executado pelo especialista; ou
- b) executar procedimentos adicionais de auditoria apropriados nas circunstâncias.

O auditor não deve fazer referência ao trabalho do especialista em seu relatório que contenha opinião não modificada. Se o auditor fizer referência ao trabalho de

especialista do auditor em seu relatório porque essa referência é relevante para o entendimento de ressalva ou outra modificação na sua opinião, o auditor deve indicar no relatório que essa referência não reduz a sua responsabilidade por essa opinião.

MÓDULO V

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

INTRODUÇÃO

O relatório do auditor independente apresenta o resultado do trabalho de auditoria executado, contemplando as conclusões obtidas.

Esse deve conter linguagem apropriada, ser bem elaborado e revisado, pois contempla a opinião do auditor e é disponibilizado para os contratantes do trabalho e / ou para os usuários das demonstrações contábeis.

Este módulo trata da responsabilidade do auditor independente em avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, o devido impacto dessas sobre as demonstrações contábeis e consequentemente no relatório emitido pelo auditor, a fim de concluir se foi obtida segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes independentemente se causada por fraude ou erro. Aborda-se também a responsabilidade do auditor independente em emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, assim como a forma e o conteúdo do relatório a ser emitido como resultado da auditoria.

São apresentadas situações em que o auditor deve emitir uma opinião modificada e como os itens do relatório são afetados por conta disso.

Destaca-se que objetivo do auditor neste contexto é:

- a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e
- b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria e base para a referida opinião.

O relatório de auditoria pode incluir uma opinião não modificada ou uma opinião modificada. A opinião modificada pode ser de três tipos: opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião.

A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende da:

- a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante;
- b) opinião do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre as demonstrações contábeis.

Apresenta-se também neste módulo as situações em que se faz necessário a inclusão de parágrafo de ênfase e / ou parágrafo de outros assuntos e como a forma e o conteúdo do relatório de auditoria independente são afetados quando o auditor inclui esses parágrafos.

Os principais conceitos relacionados ao relatório do auditor independente foram abordados da seguinte forma:

Seção	Descrição
V.1	Avaliação das Distorções Identificadas Durante a Auditoria.
V.2	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.
V.3	Comunicação dos PAAs no relatório do auditor independente.
V. 4	Modificações na Opinião do Auditor Independente.
V. 5	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

V.1 - Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria

Esta seção trata da responsabilidade do auditor independente em avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.

A NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis trata da responsabilidade do auditor, ao formar opinião sobre as demonstrações contábeis, para concluir se foi obtida segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes.

A conclusão do auditor requerida pela NBC TA 700 leva em consideração a avaliação do auditor de distorção não corrigida, se houver, nas demonstrações contábeis.

O objetivo do auditor é avaliar:

- a) o efeito de distorções identificadas na auditoria; e
- b) o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.

Para auxiliar o auditor a avaliar o efeito das distorções detectadas durante a auditoria e a comunicar as distorções à administração e aos responsáveis pela governança, pode ser útil distinguir entre distorção factual, distorção de julgamento e distorção projetada.

A distorção factual é aquela que não deixa dúvida, baseada em documentos ou análises que possuem um alto grau de assertividade quanto à identificação e mensuração. Decorrem de erros de cálculo ou evidente não aplicação de práticas contábeis para as quais não há julgamento.

Já distorções de julgamento são aquelas decorrentes de julgamento da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, ou a seleção ou aplicação de políticas contábeis que o auditor considera inadequadas.

Por fim, distorção projetada é a melhor estimativa do auditor de distorções em populações, envolvendo a projeção de distorções identificadas em amostras de auditoria para populações inteiras de onde foram extraídas as amostras.

O auditor deve determinar se a estratégia global e o plano de auditoria precisam ser revisados se:

- a) a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorreram indicarem que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes; ou
- b) o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada.

Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve rever a materialidade para confirmar se ela continua apropriada no contexto do resultado efetivo da entidade.

A materialidade é revista no caso de o auditor tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor

diferente. Se a revisão da materialidade pelo auditor gerar um valor inferior, a materialidade para execução de auditoria e a adequação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria são reconsideradas de modo a se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente como base para a opinião.

Uma distorção pode não ser uma ocorrência isolada. Evidências de que podem existir outras distorções incluem, por exemplo, quando o auditor identifica a ocorrência de distorção decorrente de falha no controle interno ou de premissas ou métodos de avaliação inadequados largamente aplicados pela entidade.

Se o conjunto de distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade, existe a possibilidade de risco maior do que o risco baixo aceitável, de que eventuais distorções não detectadas, quando consideradas no conjunto das distorções acumuladas durante a auditoria, venham exceder a materialidade.

O auditor pode solicitar à administração que examine uma classe de transações, saldos contábeis ou divulgação para que a administração entenda a causa da distorção identificada pelo auditor, execute procedimentos para determinar o valor real da distorção nessa classe, e faça os ajustes apropriados nas demonstrações contábeis.

Essa solicitação pode ser feita pelo auditor, por exemplo, com base na projeção de distorções identificadas em amostra de auditoria para a população inteira de onde foi extraída a amostra.

Se a administração examinou uma classe de transações, saldos contábeis ou divulgação e corrigiu distorções que foram detectadas, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria para determinar se continua havendo distorções.

O auditor deve comunicar tempestivamente, ao nível apropriado da administração, todas as distorções detectadas durante a auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento e deve requerer que a administração corrija essas distorções.

Se a administração se recusar a corrigir algumas das distorções reportadas pelo auditor, este deve obter o entendimento sobre as razões pelas quais a administração decidiu por não efetuar as correções e deve considerar esse entendimento ao avaliar se as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes.

A comunicação tempestiva de distorções ao nível apropriado da administração é importante, pois permite à administração avaliar se os itens são efetivamente distorções, informar o auditor caso não concorde, e tomar medidas quando necessário.

O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor deve considerar:

- a) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações contábeis como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência;
- b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações contábeis como um todo.

Toda distorção individual de valor deve ser considerada para avaliar seu efeito nas classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, incluindo se o nível de materialidade para a classe específica de transações, saldos contábeis ou divulgação, se houver, foi excedido.

Se uma distorção individual é julgada relevante, é improvável que ela possa ser compensada por outras distorções.

Por exemplo: se a receita foi significativamente superavaliada, as demonstrações contábeis como um todo serão distorcidas de maneira relevante, mesmo se o efeito da distorção sobre o resultado for completamente compensado por uma superavaliação equivalente de despesa.

Pode ser apropriado compensar distorções dentro do mesmo saldo contábil ou da mesma classe de transações; entretanto, antes de concluir que a compensação é apropriada, mesmo entre distorções não relevantes, é considerado o risco de que podem existir distorções não detectadas adicionais.

A identificação de diversas distorções não relevantes no mesmo saldo contábil ou na mesma classe de transações pode requerer que o auditor reavalie o risco de distorção relevante para esse saldo contábil ou essa classe de transações.

Determinar se uma distorção de classificação é relevante envolve a avaliação de considerações qualitativas, como o efeito da distorção de classificação sobre cláusulas contratuais de dívida (*covenants*), o efeito sobre contas individuais ou subtotais, ou o efeito sobre os principais índices.

Pode haver circunstâncias em que o auditor conclua que uma distorção de classificação não é relevante no contexto das demonstrações contábeis como um todo, mesmo que ela exceda o nível ou níveis de materialidade aplicados na avaliação de outras distorções.

Por exemplo: a classificação errada de itens entre linhas do balanço patrimonial pode não ser considerada relevante no contexto das demonstrações contábeis como um todo quando o valor da classificação incorreta é pequeno em relação à magnitude dos itens afetados nessas contas do balanço patrimonial e não afeta a demonstração do resultado ou algum índice importante.

As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes, individualmente ou quando consideradas juntamente com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo se forem inferiores à materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.

Alguns exemplos (lista não exaustiva) que podem afetar a avaliação incluem a extensão em que a distorção:

- a) afeta o cumprimento de requerimentos regulatórios;
- b) afeta o cumprimento de cláusulas contratuais de dívidas (*covenants*) ou outros requerimentos contratuais;
- c) refere-se à seleção ou à aplicação incorreta de política contábil que tem efeito não relevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente, mas tem provavelmente efeito relevante sobre as demonstrações contábeis de períodos futuros;

- d) encobre mudança nos resultados ou outras tendências, especialmente no contexto das condições econômicas gerais e do setor;
- e) afeta índices usados para avaliar a posição patrimonial e financeira, resultados das operações ou fluxos de caixa da entidade;
- f) afeta informações por segmentos apresentadas nas demonstrações contábeis;
- g) tem o efeito de aumentar a remuneração da administração;
- h) é significativa considerando o entendimento do auditor de que foram feitas comunicações anteriores a usuários, por exemplo, em relação a resultados previstos;
- i) refere-se a itens envolvendo partes específicas (por exemplo, se as partes externas da transação têm relação com membros da administração da entidade);
- j) constitui uma omissão de informações não requeridas especificamente pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas que no julgamento do auditor, é importante para que os usuários entendam a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações ou os fluxos de caixa da entidade;
- k) afeta outras informações que serão incluídas no relatório anual da entidade (por exemplo, informações a serem incluídas no comentário do desempenho constante do relatório da administração) que se pode razoavelmente esperar que influenciem decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis. A NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações trata das responsabilidades do auditor relativas a outras informações;
- l) é, ou pode ser, resultado de fraude.

O efeito cumulativo de distorções não relevantes não corrigidas relacionadas a períodos anteriores pode ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente. Dessa forma, diferenças de exercícios anteriores que não foram corrigidas devem ser recicladas no sumário de ajustes do exercício corrente para que se avalie adequadamente esse impacto. Esse conceito é conhecido como *turnaround*.

O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

- a) o valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente irrelevantes;
- b) todas as distorções detectadas durante a auditoria e se foram corrigidas;
- c) a conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, e a base para essa conclusão.

A documentação do auditor sobre distorções não corrigidas pode levar em conta:

- a) a consideração do efeito agregado das distorções não corrigidas;
- b) a avaliação de se o nível ou os níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação, se houver, foi excedido; e
- c) a avaliação do efeito de distorções não corrigidas sobre índices importantes ou tendências, e do cumprimento de requerimentos legais, regulatórios e contratuais (por exemplo, cláusulas contratuais de dívidas (*covenants*)).

O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento. Essa comunicação deve identificar distorções não corrigidas individualmente relevantes.

O auditor deve, também, comunicar aos responsáveis pela governança o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações contábeis como um todo.

No caso de haver grande número de distorções individuais não relevantes não corrigidas, o auditor pode comunicar o número e o efeito monetário geral das distorções não corrigidas em vez dos detalhes de cada distorção individual não corrigida.

O auditor deve solicitar representação formal da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, sobre se acreditam que os efeitos de distorções não corrigidas não são relevantes, individualmente e em conjunto, para as demonstrações contábeis como um todo. O resumo desses itens (demonstrativo de ajustes não registrados) deve estar incluído na representação formal ou anexo a ela.

Em algumas circunstâncias, a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança podem não acreditar que certas distorções não corrigidas são distorções. Por essa razão, eles podem querer incluir em suas representações formais palavras como: “Não concordamos que os itens ... e ... constituem distorções porque [descrição das razões].”

A obtenção dessa representação, contudo, não exime o auditor da necessidade de elaborar uma conclusão sobre o efeito das distorções não corrigidas.

Distorções que são, ou podem ser, resultado de fraude, devem ser consideradas em relação a outros aspectos da auditoria, mesmo que a magnitude da distorção não seja relevante em relação às demonstrações contábeis.

Dependendo das circunstâncias, distorções em divulgações também podem indicar fraude e, por exemplo, podem ser decorrentes de:

- a) divulgações enganosas resultantes de tendenciosidade nos julgamentos da administração; ou
- b) extensas divulgações duplicadas ou não informativas feitas com a finalidade de obscurecer o devido entendimento de assuntos nas demonstrações contábeis.

A metodologia da TATICCA prevê consulta do sumário de ajustes ao Sócio Líder de Controle de Qualidade nas seguintes situações:

- a) quando há ajustes individuais ou agregados que superem a materialidade calculada para o cliente de auditoria, e a equipe de auditoria conclua que não é necessário ressalvar o relatório de auditoria;
- b) ajustes lançados no sumário de ajustes decorram de fraude identificada no cliente, independentemente de sua relevância em relação às demonstrações contábeis. O objetivo dessa consulta é permitir ao Sócio Líder de Controle de Qualidade avaliar a continuidade no cliente, bem como a possibilidade de não emitir o relatório de auditoria, considerando os fatos e circunstâncias específicas do trabalho contratado.

V.2 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis

Esta seção trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria.

O auditor deve formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Estrutura de relatório financeiro para fins gerais é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer às necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários. A estrutura de relatório financeiro pode ser uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade.

O termo “estrutura de apresentação adequada” é usado para se referir à estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com as exigências dessa estrutura e:

- a) reconhece explícita ou implicitamente que, para se obter a apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser que a administração tenha que fornecer divulgações além das especificamente exigidas pela estrutura; ou
- b) reconhece explicitamente que pode ser que a administração tenha que se desviar de uma exigência da estrutura para obter a apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstâncias extremamente raras.

O termo “estrutura de conformidade” é usado para se referir à estrutura de relatório financeiro que requer a conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (a) ou (b) acima. Nessas ocasiões as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários, todavia não se trata nem das práticas contábeis adotadas no Brasil, nem das normas internacionais de contabilidade.

Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração:

- a) se, na conclusão do auditor, foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente;
- b) se, na conclusão do auditor as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto; e
- c) as avaliações apresentadas abaixo.

Essa avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração. O auditor pode concluir que o efeito cumulativo da falta de neutralidade, juntamente com o efeito de distorções não corrigidas, faz com que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentem distorções relevantes.

Os indicadores de falta de neutralidade que podem afetar a avaliação do auditor incluem:

- a) a correção seletiva de erros (por exemplo, corrigir erros cujo efeito é aumentar os lucros apresentados, mas não aqueles cujo efeito é diminuir os lucros apresentados);
- b) possível tendenciosidade da administração na elaboração de estimativas contábeis.

O auditor especificamente deve avaliar se, segundo os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável:

- a) as demonstrações contábeis divulgam apropriadamente as principais políticas contábeis selecionadas e aplicadas;
- b) as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e se são apropriadas;
- c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
- d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;

- e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis; e
- f) a terminologia utilizada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.

O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Observa-se que a descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável que contenha uma linguagem modificada imprecisa ou com restrição (por exemplo, “as demonstrações contábeis estão em conformidade substancial com as normas internacionais de contabilidade”) não é uma descrição adequada dessa estrutura, pois pode enganar os usuários das demonstrações contábeis.

Em alguns casos, as demonstrações contábeis podem declarar que foram elaboradas de acordo com duas estruturas de relatório financeiro (por exemplo, a estrutura nacional e normas internacionais de contabilidade).

Isso pode ocorrer quando a administração da entidade é solicitada a, ou opta por, elaborar as demonstrações contábeis de acordo com as duas estruturas, caso em que as duas estruturas de relatório financeiro são aplicáveis.

Essa descrição é apropriada somente se as demonstrações contábeis estão em conformidade com as estruturas individualmente. Para as demonstrações contábeis serem consideradas elaboradas de acordo com as duas estruturas de relatório financeiro, as demonstrações contábeis devem estar em conformidade com as duas estruturas simultaneamente e sem qualquer necessidade de conciliação das demonstrações.

Demonstrações contábeis que são elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro e que contêm uma nota ou demonstração suplementar conciliando os resultados com os que seriam apresentados segundo outra estrutura não são elaboradas de acordo com essa outra estrutura. Isso ocorre porque as demonstrações contábeis não incluem todas as informações da maneira requerida por essa outra estrutura.

Entretanto, as demonstrações contábeis podem ser elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e, além disso, descrever nas notas explicativas às demonstrações contábeis até que ponto as demonstrações contábeis estão de acordo com outra estrutura (por exemplo, demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura nacional que também descrevem até que ponto elas estão de acordo com as normas internacionais de contabilidade). Essa descrição pode constituir informações contábeis suplementares, e são cobertas pela opinião do auditor se não puderem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis.

O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

O auditor deve modificar sua opinião se:

- a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou

b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

O relatório do auditor independente deve:

- a) ser por escrito, impresso em papel ou em meio eletrônico;
- b) ter um título que indique claramente que é o relatório do auditor independente;
- c) ser endereçado conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho (administração, governança etc.);
- d) ser assinado;
- e) ser datado e não pode ter data anterior à data em que se obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião;
- f) mencionar a localidade em que o relatório foi emitido;
- g) conter todas as seções mencionadas na NBC TA 700 (opinião, base para opinião, responsabilidades da administração e do auditor etc.).

No Brasil, são requeridos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a identificação do auditor, tanto da firma como do sócio ou responsável técnico, e os respectivos registros no Conselho Regional de Contabilidade, conforme consta no exemplo de relatório incluso na NBC TA 700.

A data do relatório do auditor informa ao usuário do relatório que o auditor considerou o efeito dos eventos e transações conhecidos pelo auditor e ocorridos até aquela data (Eventos Subsequentes).

No Brasil, a lei ou regulamento identifica as pessoas ou órgãos (por exemplo, diretores) que são responsáveis por concluir quanto a adequação das demonstrações e divulgações, incluindo as respectivas notas explicativas, e especifica o processo de aprovação necessário. Nesses casos, a evidência dessa aprovação é obtida antes de datar o relatório sobre as demonstrações contábeis.

A primeira seção do relatório do auditor deve incluir a opinião do auditor independente e deve ter “Opinião” como título.

A seção “Opinião” do relatório do auditor também deve:

- a) identificar a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas;
- b) afirmar que as demonstrações contábeis foram auditadas;
- c) identificar o título de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis;
- d) fazer referência às notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis; e
- e) especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis.

Com exceção das seções “Opinião” e “Base para opinião”, esta norma não estabelece exigências para ordenar os elementos do relatório do auditor, todavia exige o uso de títulos específicos.

Quando aplicável, o auditor deve reportar de acordo com a NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações.

O relatório do auditor deve incluir uma seção, logo após a seção “Opinião”, com o título “Base para opinião”, que:

- a) declare que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria;
- b) referencie a seção que descreve as responsabilidades do auditor, segundo as normas de auditoria;
- c) inclua a declaração de que o auditor é independente da entidade de acordo com as exigências éticas relevantes relacionadas com a auditoria e que ele atendeu às outras responsabilidades éticas do auditor de acordo com essas exigências. A declaração deve afirmar que o auditor é independente de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- d) declare se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida por ele é suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião.

Quando aplicável, o auditor deve elaborar o relatório considerando os aspectos de incertezas previstos na NBC TA 570 – Continuidade Operacional.

O relatório do auditor deve incluir uma seção com o título “Responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis”. O relatório do auditor não precisa referir-se especificamente à “administração”, mas deve usar o termo que é apropriado no contexto da estrutura legal. Em algumas jurisdições, a referência apropriada pode ser os responsáveis pela governança.

Essa seção do relatório do auditor deve explicar a responsabilidade da administração pela:

- a) elaboração das demonstrações contábeis, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar que sejam necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- b) avaliação da capacidade da entidade de manter a continuidade operacional (ver NBC TA 570), e se o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado, assim como divulgar, se aplicável, questões relacionadas com a continuidade operacional. A explicação da responsabilidade da administração por essa avaliação deve incluir uma descrição de quando o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado.

Ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, o auditor deve utilizar a seguinte frase: “Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]”.

Se for requerido ao auditor tratar de outras responsabilidades no seu relatório sobre as demonstrações contábeis, complementares à sua responsabilidade de acordo com as normas de auditoria, essas outras responsabilidades devem ser tratadas em seção separada no relatório do auditor com o título “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” ou, de outra forma, conforme apropriado ao conteúdo da seção.

Se o auditor, por exigência de lei ou regulamento, for requerido a utilizar uma forma ou um texto específico para elaborar o seu relatório, ele só pode se referir às normas de auditoria brasileiras ou internacionais se incluir, no mínimo, cada um dos seguintes elementos:

- a) título;
- b) destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias da contratação;
- c) parágrafo da opinião contendo a opinião expressa sobre as demonstrações contábeis e referência à estrutura de relatório financeiro aplicável utilizada para elaborar as

- demonstrações contábeis (práticas contábeis adotadas no Brasil ou, se for o caso, incluir a identificação de origem da estrutura de relatório financeiro aplicada);
- d) identificação de que as demonstrações contábeis da entidade foram auditadas;
 - e) declaração de que o auditor é independente da entidade, de acordo com as exigências éticas relevantes relacionadas com a auditoria, e que ele atendeu às outras responsabilidades éticas do auditor, de acordo com essas exigências. A declaração deve incluir a identificação da jurisdição de origem das exigências éticas relevantes do Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
 - f) quando aplicável, uma seção que trate das exigências de apresentação de relatórios constantes na NBC TA 570 e que não seja inconsistente com as referidas exigências;
 - g) quando aplicável, uma seção “Base para opinião com ressalva (ou adversa)” que trate das exigências de apresentação de relatórios constantes na NBC TA 570 e que não seja inconsistente com as referidas exigências;
 - h) quando aplicável, uma seção que inclua as informações exigidas pela NBC TA 701, ou informações adicionais sobre a auditoria que estejam previstas por lei ou regulamento, que trate das exigências de apresentação de relatórios constantes nesta norma e que não seja inconsistente com as referidas exigências na NBC TA 701;
 - i) quando aplicável, uma seção que trate das exigências de apresentação constantes na NBC TA 720;
 - j) descrição das responsabilidades da administração pela elaboração das demonstrações contábeis e identificação dos responsáveis pela supervisão do processo de apresentação de relatórios financeiros;
 - k) referência às normas brasileiras e internacionais de auditoria e à lei ou regulamento e descrição da responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis;
 - l) nome do sócio ou técnico responsável e seu número de registro no CRC;
 - m) assinatura do auditor;
 - n) localidade em que o relatório foi emitido; e
 - o) data do relatório do auditor.

No caso de serem apresentadas informações suplementares com as demonstrações contábeis auditadas, não requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, o auditor deve avaliar se pelo seu julgamento profissional, essas informações suplementares são, mesmo assim, parte integrante das demonstrações contábeis devido a sua natureza e forma de apresentação. Quando forem parte integrante das demonstrações contábeis, as informações suplementares devem ser cobertas pela opinião do auditor.

Se esse não for o caso, o auditor deve pedir que a administração mude a forma de apresentação das informações suplementares não auditadas. Se a administração se recusar a fazê-lo, o auditor deve identificar as informações suplementares não auditadas e explicar, no relatório do auditor, que essas informações suplementares não foram auditadas.

A lei ou regulamento pode não requerer que as informações suplementares sejam auditadas, e a administração pode decidir não pedir que o auditor inclua as informações suplementares no alcance da auditoria das demonstrações contábeis.

A avaliação do auditor sobre se as informações suplementares não auditadas estão apresentadas de maneira que poderiam ser interpretadas como estando cobertas pela opinião do auditor inclui, por exemplo, onde essas informações estão apresentadas em relação às demonstrações contábeis e quaisquer informações suplementares

auditadas, e se estão claramente identificadas como “não auditadas.”

A administração pode mudar a apresentação de informações suplementares não auditadas que podem ser interpretadas como estando cobertas pela opinião do auditor, por exemplo:

- a) removendo as referências cruzadas das demonstrações contábeis aos demonstrativos suplementares não auditados ou notas explicativas não auditadas de modo que a delimitação entre informações auditadas e não auditadas seja suficientemente clara;
- b) apresentando as informações suplementares não auditadas fora das demonstrações contábeis ou, se isso não for possível nas circunstâncias, pelo menos colocar as notas explicativas não auditadas no final das notas explicativas às demonstrações contábeis requeridas e identificá-las claramente como não auditadas.

O fato de as informações suplementares não serem auditadas não isenta o auditor da responsabilidade.

O Apêndice da NBC TA 700 contém exemplos de relatórios do auditor sobre demonstrações contábeis, incorporando os elementos apresentados acima.

O Anexo XVI apresenta modelos de relatórios aplicáveis a entidades de menor complexidade.

V.3 - Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no relatório do auditor independente.

Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) são assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Os PAAs são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança.

Esta seção trata da responsabilidade do auditor de comunicar os PAAs em seu relatório sobre as demonstrações contábeis.

Visa abordar o julgamento exercido pelo auditor sobre o que comunicar em seu relatório e também a forma e o conteúdo de tal comunicação.

A comunicação dos PAAs se aplica a auditoria de conjuntos completos de demonstrações contábeis para fins gerais de entidades listadas em bolsa de valores e às circunstâncias nas quais o auditor decide comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório. Se aplica quando o auditor é obrigado, por lei ou regulamento, a comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis. No entanto, a NBC TA 705 proíbe o auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria quando ele se abstém de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis, a menos que a apresentação dessas informações seja exigida por lei ou regulamento.

Nos casos em que a comunicação de PAAs são aplicáveis, o processo de decisão do auditor para determinar os PAAs engloba:

- a) os assuntos de maior importância na auditoria do período corrente;
- b) aqueles que foram discutidos com a governança;
- c) exercício de julgamento do auditor;
- d) resultados da auditoria ou evidências obtidas ao longo de toda a auditoria.

Para fazer a determinação dos PAAs, o auditor deve levar em consideração o seguinte:

- a) áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados, de acordo com a NBC TA 315 (R1);
- b) julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis identificadas que apresentam alto grau de incerteza na estimativa;
- c) efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativos ocorridos durante o período.

Eventos ou transações que tiverem efeito significativo sobre as demonstrações contábeis ou sobre a auditoria podem ser áreas de atenção significativa do auditor e podem ser identificados como riscos significativos. A administração pode ter feito julgamentos difíceis ou complexos em relação ao reconhecimento, à mensuração, à apresentação ou à divulgação dessas transações, que podem ter efeito significativo sobre a estratégia geral do auditor. Eventos significativos de ordem econômica, contábil, regulatória, ou de outra natureza, que tiverem afetado as premissas ou julgamentos da administração também podem afetar a abordagem geral da auditoria e resultar em assunto que exige atenção significativa do auditor, podendo dessa forma se tornar um PAA.

Todavia nem toda transação e / ou afirmação identificadas como risco significativo necessariamente resultará em um PAA.

O conceito de assuntos de maior importância aplica-se no contexto da entidade e da auditoria realizada. Como tal, a determinação e a comunicação, pelo auditor, dos PAAs destinam-se a identificar assuntos específicos da auditoria e envolve julgamento quanto à sua importância em relação a outros assuntos da auditoria.

Outras considerações que podem ser relevantes para determinar a importância relativa de assunto comunicado aos responsáveis pela governança e se ele é um principal assunto de auditoria, são:

- a) a importância do assunto para o entendimento por parte dos usuários e, sua relevância para as demonstrações contábeis;
- b) a natureza da política contábil relativa ao assunto, a complexidade ou a subjetividade envolvida na seleção, pela administração, da política adequada em comparação com outras entidades de seu setor;
- c) a natureza e a relevância, quantitativa ou qualitativa, de distorções corrigidas e distorções acumuladas que não foram corrigidas, em decorrência de fraude ou erro relacionados ao assunto, quando aplicáveis;
- d) a natureza e a extensão do esforço de auditoria necessário para tratar do assunto, incluindo:
 - (i) o grau de habilidade ou conhecimento especializado necessário para aplicar procedimentos de auditoria para tratar do assunto ou avaliar os resultados desses procedimentos, se aplicável;
 - (ii) a natureza de consultas fora da equipe de trabalho sobre o assunto;
- e) a natureza e a gravidade das dificuldades na aplicação de procedimentos de auditoria, na avaliação dos resultados desses procedimentos e na obtenção de evidências pertinentes e confiáveis para fundamentar a opinião de auditoria, principalmente quando os julgamentos do auditor passam a ser mais subjetivos;
- f) a gravidade das deficiências de controle identificadas com respeito ao assunto;
- g) se o assunto envolveu diversas considerações de auditoria separadas, porém

relacionadas, como, por exemplo, contratos de longo prazo, que podem envolver atenção significativa do auditor com respeito ao reconhecimento de receitas, litígios ou outras contingências e podem afetar outras estimativas contábeis.

Em geral, quanto maior for a quantidade de assuntos inicialmente considerados como PAA, mais o auditor pode precisar reconsiderar se realmente cada um deles se enquadra na definição.

Listas extensas podem ser contrárias ao objetivo de destacar no relatório do auditor os assuntos de maior importância na auditoria.

O auditor deve descrever cada um dos PAAs, utilizando um subtítulo adequado para cada um deles, em seção separada do relatório, sob o título “PAAs”. O texto de introdução dessa seção do relatório deve afirmar que:

- a) os PAAs são aqueles assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente; e
- b) esses assuntos foram abordados no contexto da auditoria das demonstrações contábeis tomadas em conjunto e, ao formar sua opinião sobre elas, o auditor não fornece uma opinião separada sobre os referidos assuntos.

A ordem de apresentação de cada assunto na seção dos “PAAs” é questão de julgamento profissional.

Quando são apresentadas informações contábeis comparativas, o texto de introdução da seção “PAAs” é adaptado para chamar a atenção para o fato de que os PAAs descritos se referem somente à auditoria das demonstrações contábeis do período corrente e pode fazer referência ao período específico abrangido por essas demonstrações contábeis (por exemplo, para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1).

O auditor não deve comunicar um assunto na seção “PAAs” do relatório quando, em conformidade com a NBC TA 705, ele deveria emitir opinião modificada em decorrência desse assunto.

O assunto que dê origem à opinião modificada, de acordo com a NBC TA 705, ou a uma incerteza relevante relativa a fatos ou a condições capazes de levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a NBC TA 570, são, por natureza, PAAs. No entanto, nessas circunstâncias, tais assuntos não devem ser descritos na seção “PAAs” do relatório do auditor. Em vez disso, o auditor deve:

- a) relatar os assuntos de acordo com as NBC’s TA aplicáveis; e
- b) incluir, na seção “PAAs”, uma referência à seção “Base para opinião com ressalva (ou adversa)” ou à seção “Incerteza relevante quanto à continuidade operacional”.

A comunicação dos PAAs não substitui as divulgações requeridas da administração nas demonstrações contábeis.

Quando o auditor emite opinião com ressalva ou adversa de acordo com a NBC TA 705, o assunto que deu origem à opinião modificada deve ser explicitado na seção Base da opinião com ressalva ou opinião adversa.

A apresentação separada desse assunto em relação à comunicação dos outros PAAs,

descritos em seção específica do relatório com o título “PAAs”, proporciona ao primeiro assunto (que requereu modificação na opinião) o destaque adequado no relatório. O Apêndice da NBC TA 705 inclui exemplos ilustrativos da forma como a redação da introdução na seção “PAAs” é afetada na situação em que o auditor emite opinião com ressalva ou adversa e o seu relatório apresenta também os PAAs.

Esses exemplos também contemplam de que forma a seção “PAAs” é apresentada quando o auditor tiver concluído que não existem outros PAAs a serem comunicados no seu relatório, além daqueles tratados na seção “Base da opinião com ressalva ou adversa” ou na seção “Incerteza relevante quanto à continuidade operacional” do seu relatório.

A descrição de cada um dos PAAs na seção “PAAs” do relatório do auditor deve fazer referência às correspondentes divulgações, se houver, nas demonstrações contábeis e abordar o seguinte:

- a) o motivo pelo qual o assunto foi considerado como um dos mais significativos na auditoria e, portanto, determinado como principal assunto de auditoria;
- b) como o assunto foi tratado na auditoria das demonstrações contábeis.

A adequação da descrição de um principal assunto de auditoria é uma questão de julgamento profissional.

Observa-se que limitar o uso de termos altamente técnicos de auditoria também ajuda os usuários previstos, sem conhecimento razoável de auditoria, a entenderem a base do foco do auditor em determinados assuntos durante a auditoria.

Informações originais são todas as informações sobre a entidade que ainda não estão disponíveis publicamente (por exemplo, informações não incluídas nas demonstrações contábeis ou em outras informações disponíveis na data do relatório do auditor, assim como aquelas não abordadas em outras comunicações verbais ou escritas da administração ou dos responsáveis pela governança, como no caso de anúncio preliminar de informações contábeis ou comunicações a investidores).

O auditor deve evitar descrever de forma inapropriada um principal assunto de auditoria, fornecendo informações originais sobre a entidade.

No entanto, o auditor pode considerar necessário incluir informações adicionais para explicar por que o assunto foi considerado de maior importância na auditoria e, dessa forma, considerado como principal assunto de auditoria.

Se o auditor determinar que essas informações são necessárias, ele pode recomendar que a administração ou os responsáveis pela governança divulguem mais informações, em vez de ele fornecer informações originais em seu relatório.

Adicionalmente à referência à divulgação relacionada, o auditor pode chamar a atenção para os principais aspectos. A extensão da divulgação pela administração de aspectos ou fatores específicos relacionados a como determinado assunto impacta as demonstrações contábeis do período corrente pode ajudar o auditor a ressaltar aspectos específicos da maneira como o assunto foi tratado na auditoria, de tal forma que os usuários possam entender por que o assunto é um principal assunto de auditoria. Por exemplo:

- a) quando a entidade faz divulgação detalhada sobre as estimativas contábeis, o auditor pode chamar a atenção para a divulgação das principais premissas, bem como o

alcance dos possíveis resultados e de outras divulgações qualitativas e quantitativas relativas às principais fontes de incerteza de estimativa ou às estimativas contábeis críticas, dentro de sua explicação da razão de aquele assunto figurar entre os de maior importância e como foi tratado na auditoria;

b) quando o auditor conclui, de acordo com a NBC TA 570, que não existe incerteza relevante a respeito de fatos ou condições capazes de levantar dúvida significativa quanto à capacidade de a entidade manter sua continuidade operacional, o auditor pode, mesmo assim, determinar que um ou mais assuntos relativos a essa conclusão, são PAAs e nesses casos pode incluir aspectos dos eventos identificados ou condições divulgadas nas demonstrações contábeis, tais como prejuízos operacionais relevantes, linhas de crédito disponíveis e possível refinanciamento da dívida, ou não cumprimento de contratos de empréstimo, e os correspondentes fatores de mitigação.

A relevância das informações para os usuários previstos é uma consideração que o auditor deve fazer ao determinar o que incluir na descrição de um principal assunto de auditoria. Essa consideração pode incluir se a descrição permitiria um melhor entendimento da auditoria e dos julgamentos do auditor.

Relacionar um assunto diretamente a circunstâncias específicas da entidade pode ajudar a minimizar a possibilidade de que essas descrições fiquem excessivamente padronizadas e se tornem menos úteis com o tempo.

As descrições também podem fazer referência às principais considerações que levaram o auditor, nas circunstâncias da auditoria, a determinar que o assunto é da maior importância, por exemplo:

- a) condições econômicas que afetaram a capacidade do auditor na obtenção de evidências de auditoria, como, por exemplo, mercados sem liquidez para alguns instrumentos financeiros;
- b) políticas contábeis novas ou emergentes, envolvendo, por exemplo, assuntos específicos da entidade ou do seu setor, sobre as quais a equipe de trabalho fez consultas dentro da firma;
- c) mudanças na estratégia ou no modelo de negócios que tiveram efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

A quantidade de detalhes a ser fornecida no relatório do auditor para descrever o tratamento dado a um principal assunto de auditoria é questão de julgamento profissional. Para explicar como o assunto foi tratado na auditoria, o auditor pode descrever:

- a) os aspectos mais relevantes da resposta ou abordagem do auditor ao assunto ou específicos ao risco avaliado de distorção relevante;
- b) a visão geral dos procedimentos executados;
- c) a indicação do resultado dos procedimentos do auditor; ou
- d) as principais observações relativas ao assunto, ou alguma combinação desses elementos.

Para que os usuários previstos entendam a importância de um principal assunto de auditoria no contexto da auditoria das demonstrações contábeis tomadas em conjunto, bem como a relação entre os PAAs e outros elementos do relatório do auditor, inclusive a opinião, pode ser necessário atentar para que a redação desses assuntos:

- a) não implique que o assunto não tenha sido apropriadamente solucionado pelo auditor ao formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis;
- b) mencione diretamente as circunstâncias específicas da entidade, evitando redação genérica ou padronizada;

- c) leve em conta como o assunto foi divulgado nas demonstrações contábeis, se divulgado;
- d) não contenha nem implique opiniões distintas sobre elementos separados das demonstrações contábeis.

O auditor também pode fornecer indicação do resultado dos seus procedimentos na descrição do principal assunto de auditoria no seu relatório. Contudo, se isso for feito, é preciso tomar cuidado para evitar que se dê a impressão de que a descrição transmite opinião separada sobre um principal assunto de auditoria específico ou que coloque em dúvida, sob qualquer aspecto, a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

O auditor deve descrever cada um dos PAAs em seu relatório, a menos que:

- a) lei ou regulamento proíba a divulgação pública do assunto; ou
- b) nos casos extremamente raros, em que o auditor conclua que o assunto não deva ser comunicado no seu relatório porque as consequências negativas de tal divulgação poderiam, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público. Essa conclusão não se aplica se a entidade tiver prestado informações públicas sobre o assunto.

Por exemplo, lei ou regulamento pode proibir, especificamente, qualquer comunicação pública capaz de prejudicar a investigação da autoridade competente sobre ato ilegal real ou suspeita de ato ilegal.

É extremamente raro um assunto considerado principal assunto de auditoria não ser comunicado no relatório do auditor. Isso ocorre quando as consequências adversas para a entidade ou para o público, como resultado dessa comunicação, forem consideradas tão significativas que superariam os benefícios de interesse público da comunicação do assunto.

A decisão de não comunicar um principal assunto de auditoria leva em conta os fatos e circunstâncias relacionados ao assunto. A comunicação à administração e aos responsáveis pela governança ajuda o auditor a entender a visão da administração sobre a importância das consequências adversas que poderiam advir da comunicação de determinado assunto.

O auditor também pode considerar necessário obter representação por escrito da administração explicitando porque a divulgação do assunto não é apropriada, incluindo a visão da administração sobre a importância das consequências adversas que podem advir dessa comunicação.

Além disso, o auditor pode ser obrigado, por lei ou regulamento, a comunicar às autoridades competentes o assunto, independentemente de ser ou não comunicado no relatório do auditor. Essa comunicação também pode ser útil para fundamentar a consideração, pelo auditor, das consequências adversas que podem advir da comunicação do assunto.

A decisão de não comunicar o assunto é complexa e envolve julgamento significativo do auditor. Dessa forma, ele pode julgar apropriado obter opinião legal.

Se o auditor determinar, dependendo dos fatos e circunstâncias pertinentes à entidade e à auditoria, que não existem assuntos a serem reportados como PAAs, ele deve incluir uma declaração nesse sentido em seção separada do seu relatório, sob o título "PAAs".

Isso se aplica em três circunstâncias:

- a) o auditor determina que não existem PAAs;
- b) o auditor determina, que um principal assunto de auditoria não será comunicado no seu relatório e que não há outros PAAs;
- c) os únicos assuntos considerados PAAs são aqueles comunicados, já em ressalvas ou na seção de incerteza significativa quanto a continuidade operacional.

Pode ser raro que o auditor de entidade listada não identifique pelo menos um assunto que seja considerado como principal assunto de auditoria, entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança, a ser incluído no relatório do auditor.

O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança:

- a) os assuntos que ele tiver considerado como sendo PAAs; ou
- b) se aplicável, dependendo dos fatos e circunstâncias pertinentes à entidade e à auditoria, a determinação do auditor de que não existem PAAs a serem comunicados no seu relatório sobre as demonstrações contábeis.

A NBC TA 260 requer que o auditor se comunique em tempo hábil com os responsáveis pela governança. A época apropriada para comunicações sobre os PAAs varia de acordo com as circunstâncias do trabalho.

No entanto, o auditor pode comunicar seu entendimento preliminar sobre os PAAs ao discutir o alcance planejado e a época da auditoria e pode voltar a discutir esses assuntos ao comunicar as suas conclusões. Esse procedimento pode ajudar a minimizar os desafios práticos de manter uma comunicação robusta e recíproca sobre os PAAs quando as demonstrações contábeis estiverem finalizadas para emissão.

O auditor pode considerar útil fornecer aos responsáveis pela governança uma minuta do seu relatório para facilitar essa discussão.

Nos termos da NBC TA 230 (R1) – Documentação de Auditoria, o auditor deve incluir na documentação da auditoria:

- a) a descrição dos assuntos que exigiram atenção significativa do auditor, e a justificativa da sua conclusão quanto ao fato de esses assuntos serem, ou não, considerados como “principal assunto de auditoria”;
- b) quando aplicável, a justificativa da conclusão do auditor de que não existem PAAs a comunicar no seu relatório ou de que os PAAs são apenas os descritos nas ressalvas ou na seção de incerteza quanto a continuidade operacional; e
- c) quando aplicável, a justificativa da conclusão do auditor de não comunicar, em seu relatório, um assunto considerado como sendo principal assunto de auditoria.

O auditor deve elaborar documentação de auditoria suficiente para permitir que um auditor experiente, sem envolvimento anterior com a auditoria, entenda, entre outros aspectos, os julgamentos profissionais significativos.

No contexto dos PAAs, esses julgamentos profissionais incluem a determinação, entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança, daqueles que exigiram atenção significativa do auditor, bem como dos que são, ou não, um principal assunto de auditoria.

Os julgamentos do auditor a esse respeito provavelmente serão suportados pela documentação de suas comunicações aos responsáveis pela governança e pela documentação de auditoria relativa a cada assunto individualmente, bem como por

outras documentações de auditoria de assuntos significativos que surgiram durante a auditoria (por exemplo, memorando de finalização do trabalho).

No entanto, esta norma não exige que o auditor documente a razão pela qual outros assuntos comunicados aos responsáveis pela governança não eram assuntos que exigissem atenção significativa do auditor.

A NBC TA 701 - Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente propicia orientações adicionais sobre como determinar e comunicar PAAs.

Todos os relatórios de auditoria emitidos pela firma que contemplem PAAs devem passar por revisão prévia e aprovação formal do Sócio Líder de Controle de Qualidade antes de sua emissão.

V.4 - Modificações na Opinião do Auditor Independente.

Esta seção trata da responsabilidade do auditor de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor conclui que é necessária uma modificação na sua opinião.

Nesse contexto, o objetivo do auditor é expressar claramente uma “Opinião modificada” de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, que é necessária quando o auditor:

- a) conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou
- b) não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

O auditor, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, deve concluir se foi obtida segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão livres de distorções relevantes. Essa conclusão leva em consideração a avaliação do auditor de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.

Uma distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de item informado nas demonstrações contábeis e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação necessária para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Consequentemente, pode surgir distorção relevante nas demonstrações contábeis em relação a:

- a) adequação das políticas contábeis selecionadas;
- b) aplicação das políticas contábeis selecionadas; ou
- c) adequação das divulgações nas demonstrações contábeis.

Em relação à adequação das políticas contábeis selecionadas pela administração, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando:

- a) as políticas contábeis selecionadas não são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou
- b) as demonstrações contábeis não descrevem corretamente a política contábil relativa a item significativo no balanço patrimonial, nas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido ou dos fluxos de caixa;
- c) as demonstrações contábeis não representam ou não divulgam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.

Em relação à aplicação das políticas contábeis selecionadas, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis:

- a) quando a administração não tiver aplicado as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente com a estrutura de relatório financeiro, incluindo quando a administração não tiver aplicado as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente entre períodos ou para transações e eventos similares (consistência na aplicação); ou
- b) devido ao método de aplicação das políticas contábeis selecionadas (por exemplo, erro não intencional na aplicação).

Em relação à adequação das divulgações nas demonstrações contábeis, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis quando:

- a) as demonstrações contábeis não incluem todas as divulgações exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável;
- b) as divulgações nas demonstrações contábeis não estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou
- c) as demonstrações contábeis não fornecem as divulgações adicionais necessárias para alcançar uma apresentação adequada, além das divulgações especificamente exigidas pela estrutura de relatórios financeiros.

A impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (também denominada limitação no alcance da auditoria) pode ser decorrente de:

- a) circunstâncias que estão fora do controle da entidade;
- b) circunstâncias relacionadas com a natureza ou a época do trabalho do auditor; ou
- c) limitações impostas pela administração.

A impossibilidade de executar procedimento específico não constitui uma limitação no alcance da auditoria se o auditor conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente por meio de procedimentos alternativos.

Já as limitações impostas pela administração podem ter outras implicações para a auditoria, como, por exemplo, para a avaliação do auditor sobre riscos de fraude e sua consideração sobre a continuação do trabalho.

Se, depois de aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que a administração impôs uma limitação ao alcance da auditoria que tem, segundo ele, probabilidade de resultar na necessidade de expressar uma “Opinião com ressalva” ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar que a administração retire a limitação. Caso essa se recuse, o auditor deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança, assim como determinar se é possível executar procedimentos alternativos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve determinar as implicações como segue:

- a) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma “Opinião com ressalva”; ou
- b) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria inadequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve:

- (i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis; ou
- (ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório não for praticável, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

A viabilidade de renunciar ao trabalho de auditoria pode depender do estágio de execução do trabalho na época em que a administração impõe a limitação de alcance.

No caso de o auditor ter concluído parte significativa da auditoria, ele pode decidir concluir a auditoria na medida do possível, abster-se de expressar uma opinião e explicar a limitação de alcance na seção “Base para abstenção de opinião” em vez de renunciar.

Se o auditor renunciar, antes da renúncia, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer assuntos relativos a distorções identificadas durante a auditoria que dariam origem a uma opinião modificada.

Quando o auditor concluir que a renúncia ao trabalho de auditoria é necessária em decorrência de limitação no alcance, pode haver exigência profissional, legal ou regulatória para que o auditor comunique os assuntos relacionados à renúncia ao trabalho de auditoria às agências reguladoras ou aos proprietários da entidade.

Há três tipos de opinião modificada, a saber, opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião.

A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende da:

- a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante;
- b) julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis.

A tabela a seguir mostra como o julgamento do auditor sobre a natureza do assunto que dá origem à modificação, e à disseminação de forma generalizada dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis, afeta o tipo de opinião a ser expressa.

<i>Natureza do assunto que gerou a modificação</i>	<i>Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis</i>	
	<i>Relevante, mas não generalizado</i>	<i>Relevante e generalizado</i>
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis são aqueles que, no julgamento do auditor:

- a) não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis;
- b) se estiverem restritos, representam ou poderiam representar parcela substancial das demonstrações contábeis; ou
- c) em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

Quando o auditor prevê modificar a opinião no seu relatório, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança as circunstâncias que levaram à modificação prevista e o texto proposto da modificação.

Opinião com ressalva

O auditor deve expressar uma “Opinião com ressalva” quando:

- a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- b) não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Quando o auditor modifica sua opinião, ele deve usar, na seção “Opinião”, o título “Opinião com ressalva”, “Opinião adversa” ou “Abstenção de opinião”, conforme apropriado.

Quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve, além dos elementos específicos requeridos pela NBC TA 700:

- a) alterar o título “Base para opinião” para “Base para opinião com ressalva”, “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião”, conforme apropriado; e
- b) nessa seção, incluir a descrição do assunto que deu origem à modificação.

Se houver distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada a valores específicos nessas demonstrações contábeis (incluindo divulgações quantitativas), o auditor deve incluir na seção “Base para opinião” a descrição e a quantificação dos efeitos financeiros da distorção, a menos que seja impraticável. Se não for praticável quantificar os efeitos financeiros, o auditor deve especificar isso na referida seção.

Se houver distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada com as divulgações qualitativas, o auditor deve incluir na seção “Base para opinião” a explicação sobre como as divulgações estão distorcidas.

Se houver distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada com a não divulgação de informações que devem ser divulgadas, o auditor deve:

- a) discutir a não divulgação com os responsáveis pela governança;
- b) descrever a natureza da informação omitida na seção “Base para opinião”; e
- c) a menos que proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que praticável e que o auditor tenha obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a informação omitida.

Se a modificação for decorrente da impossibilidade de se obter evidência de auditoria

apropriada e suficiente, o auditor deve incluir as razões dessa impossibilidade na seção “Base para opinião”.

Opinião adversa

O auditor deve expressar uma “Opinião adversa” quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele não deve incluir os seguintes elementos:

- a) referência à seção do seu relatório em que são descritas as responsabilidades do auditor; e
- b) declaração quanto a se a evidência de auditoria obtida é apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião.

Abstenção de opinião

O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados.

O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, concluir que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve alterar a descrição das responsabilidades do auditor para incluir apenas declaração:

- a) de que a sua responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis da entidade de acordo com as normas de auditoria e a de emitir um relatório de auditoria;
- b) de que, em decorrência dos assuntos descritos na seção “Base para a abstenção de opinião”, não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e
- c) de que é independente e cumpriu com as responsabilidades éticas requeridas pela NBC TA 700.

Quando o auditor considera necessário expressar uma “Opinião adversa” ou abster-se de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, o seu relatório não deve incluir, também, uma opinião não modificada com relação à mesma estrutura de relatório financeiro sobre quadro isolado das demonstrações contábeis ou sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos da demonstração contábil. A inclusão de uma opinião não modificada no mesmo relatório, nessas circunstâncias, contrariaria a “Opinião adversa” ou a “Abstenção de opinião” do auditor sobre as demonstrações contábeis como um todo.

A NBC TA 805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das

Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis trata das circunstâncias em que o auditor é contratado para expressar uma opinião separada sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos de demonstração contábil.

O Apêndice da NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente – contém diversos exemplos de relatórios do auditor com opiniões “com ressalva” e “adversa”, e “Abstenção de opinião”. Os Apêndices das outras normas que incluem requisitos de apresentação de relatório, incluindo a NBC TA 570 – Continuidade Operacional, também incluem exemplos de relatório do auditor com opiniões modificadas.

Todo relatório de auditoria que contenha uma ressalva deve ser reportado e aprovado formalmente pelo Sócio Líder de Controle de Qualidade antes de sua emissão.

V.5 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

Esta seção trata de comunicações adicionais incluídas no relatório do auditor, quando este considerar necessárias para:

- a) chamar a atenção dos usuários para um assunto ou assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, de tal importância que sejam fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis; ou
- b) chamar a atenção dos usuários para quaisquer assuntos que não os apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e que sejam relevantes para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

Nessa situação, o objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, de acordo com o seu julgamento, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para:

- a) um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância, que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários; ou
- b) quando apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu do relatório.

Parágrafos de ênfase no relatório do auditor independente

É o parágrafo incluído no relatório do auditor referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis.

Se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no seu relatório, desde que:

- a) como resultado desse assunto, não fosse exigido que o auditor modificasse a opinião, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e
- b) quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado como um

principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor.

Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório, ele deve:

- a) incluir o parágrafo em seção separada do relatório do auditor, com título apropriado que inclua o termo “Ênfase”;
- b) incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis. Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis; e
- c) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado (ver itens).

Exemplos de circunstâncias em que o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de ênfase são:

- a) existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória;
- b) evento subsequente significativo ocorrido entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor (NBC TA 560 (R1));
- c) aplicação antecipada (quando permitida) de nova norma contábil com efeito relevante sobre as demonstrações contábeis;
- d) grande catástrofe que tenha tido, ou continue a ter, efeito significativo sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.

O uso generalizado de parágrafos de ênfase diminui a eficácia da comunicação de tais assuntos pelo auditor.

A inclusão de parágrafo de ênfase no relatório do auditor não afeta sua opinião. Um parágrafo de ênfase não substitui:

- a) uma opinião modificada, de acordo com a NBC TA 705, quando exigido pelas circunstâncias de trabalho de auditoria específico;
- b) as divulgações nas demonstrações contábeis exigidas da administração de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável ou que são de outra forma, necessárias para alcançar uma apresentação adequada; ou
- c) a apresentação de relatório de acordo com a NBC TA 570, quando existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional.

O Apêndice da NBC TA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente identifica itens em outras normas de auditoria que requerem do auditor a inclusão de parágrafo de ênfase no seu relatório em certas circunstâncias

Todo relatório de auditoria que contenha um parágrafo de ênfase deve ser reportado e aprovado formalmente pelo Sócio Líder de Qualidade antes de sua emissão.

Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente

É o parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

Se o auditor considera necessário comunicar outro assunto, não apresentado nem

divulgado nas demonstrações contábeis, e que de acordo com seu julgamento é relevante para o entendimento, pelos usuários, da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório, o auditor deve incluir um parágrafo de outros assuntos no seu relatório, desde que:

- a) não seja proibido por lei ou regulamento; e
- b) quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado como um principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor.

As circunstâncias a seguir podem indicar ser necessária a inclusão de um parágrafo de outros assuntos:

- a) quando não for possível ao auditor renunciar ao trabalho, embora o possível efeito da incapacidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente esteja disseminado de forma generalizada, devido à limitação ao alcance da auditoria imposta pela administração, o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de outros assuntos no seu relatório para explicar por que não é possível renunciar ao trabalho;
- b) quando lei, regulamento ou prática geralmente aceita pode exigir ou permitir que o auditor detalhe assuntos que forneçam explicação adicional de suas responsabilidades na auditoria das demonstrações contábeis ou do respectivo relatório do auditor;
- c) de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais (por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil que tomam por base a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil / Financeiro aprovada pelo CFC) e outro conjunto de demonstrações de acordo com outra estrutura de relatório financeiro, também, para fins gerais (por exemplo, normas contábeis norte / americanas). A entidade pode contratar o auditor para apresentar relatório de auditoria sobre ambos os conjuntos de demonstrações contábeis. Se o auditor determinou que as estruturas de relatório financeiro são aceitáveis nas respectivas circunstâncias, ele pode incluir um parágrafo de outros assuntos no relatório, referindo-se ao fato de que outro conjunto de demonstrações contábeis foi elaborado pela mesma entidade de acordo com outra estrutura de relatório e que emitiu um relatório de auditoria sobre essas demonstrações contábeis;
- d) quando demonstrações contábeis elaboradas para uma finalidade específica podem ser elaboradas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro para fins gerais porque os usuários previstos determinaram que tais demonstrações contábeis atendem às suas necessidades de informação contábil. Como o relatório do auditor destina-se a usuários específicos, o auditor pode considerar necessário nas circunstâncias incluir um parágrafo de outros assuntos, declarando que o relatório do auditor se destina unicamente aos usuários previstos e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes.

O conteúdo do parágrafo de outros assuntos reflete claramente que não há exigência de que esse outro assunto seja apresentado e divulgado nas demonstrações contábeis. O parágrafo de outros assuntos não inclui informações que o auditor esteja proibido de fornecer por lei, regulamento ou outras normas profissionais, por exemplo, normas éticas relativas à confidencialidade das informações. O parágrafo de outros assuntos também não inclui informações cujo fornecimento pela administração seja exigido.

A localização do parágrafo de outros assuntos depende da natureza das informações a serem comunicadas e do julgamento do auditor sobre a relevância dessas informações para os usuários previstos em comparação com outros elementos que devam ser incluídos no relatório, de acordo com a NBC TA 700. Quando a seção “PAAs” é apresentada no relatório do auditor e um parágrafo de outros assuntos é também considerado necessário, o auditor pode adicionar algum contexto ao título “Outros assuntos”, como “Outros assuntos – Alcance da auditoria”, para diferenciar o parágrafo

de outros assuntos dos assuntos individuais descritos na seção “PAAs”.

Quando um parágrafo de Outros assuntos é incluído para chamar a atenção dos usuários para um assunto relativo a outras responsabilidades tratadas no relatório do auditor, o parágrafo pode ser incluído na seção “Relatório sobre outras exigências legais e regulatórias”.

O parágrafo de outros assuntos não trata de circunstâncias em que o auditor tem outras responsabilidades além da sua responsabilidade segundo as normas de auditoria ou em que o auditor foi solicitado a executar e a apresentar relatório sobre procedimentos adicionais específicos, ou expressar uma opinião sobre assuntos específicos.

Se o auditor espera incluir um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no relatório, ele deve comunicar-se com os responsáveis pela governança no que se refere a essa expectativa e à redação proposta desse parágrafo.

ANEXOS

Anexo	Descrição
I	CONFIRMAÇÃO DE RECEBIMENTO DO MANUAL DE METODOLOGIA DE AUDITORIA DA TATICCA
II	CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR
III	DECLARAÇÃO DE INDEPENDÊNCIA
IV	DECLARAÇÃO DE CONFIDENCIALIDADE
V	INFORMAÇÕES SOBRE INVESTIMENTOS
VI	INFORMAÇÕES REFERENTES À CARTEIRA DE CLIENTES
VII	CÓDIGO DE CONDUTA
VIII	CHECKLIST DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DO CONTROLE DE QUALIDADE
IX	FORMULÁRIO DE ACEITAÇÃO E CONTINUIDADE DE CLIENTES DE AUDITORIA
X	CARTA DE CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE AUDITORIA
XI	MEMORANDO DE PLANEJAMENTO
XII	MEMORANDO DE MATERIALIDADE
XIII	SUMÁRIO DE RISCOS DE DISTORÇÕES RELEVANTES A NÍVEL DE CONTAS E ASSERTIVAS
XIV	MODELO DE ANÁLISE DE FLUXOS DE TRANSAÇÕES PARA TESTES DE CONTROLES E SUBSTANTIVOS DE CONTAS A RECEBER / VENDAS E COMPRAS / ESTOQUES
XV	PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS ÀS DEMAIS CONTAS PATRIMONIAIS E DE RESULTADO
XVI	CONSIDERAÇÕES ENVOLVENDO A CONTRATAÇÃO DE ESPECIALISTAS TERCEIROS
XVII	MATRIZ DE RISCOS PARA CONCLUSÃO DOS TRABALHOS
XVIII	MODELO DE SUMARIO DE AJUSTES DE AUDITORIA
XIX	MEMORANDO RESUMO DOS TRABALHOS
XX	CARTA DE REPRESENTAÇÃO
XXI	RELATÓRIO DE AUDITORIA

ANEXO I – CONFIRMAÇÃO DE RECEBIMENTO DO MANUAL DE METODOLOGIA DE AUDITORIA DA TATICCA

À TATICCA AUDITORES INDEPENDENTES (TATICCA)

Eu confirmo que, na data de minha contratação, recebi o acesso na intranet ao Manual de Metodologia de Auditoria da TATICCA, bem como um treinamento inicial sobre os principais aspectos dessa metodologia.

Estou ciente de que é parte de minhas atividades profissionais a leitura prévia desse Manual para a realização de trabalhos de auditoria em clientes da Firma.

Também estou ciente de que é meu dever profissional comunicar ao sócio de auditoria do projeto ou ao Sócio Líder de Controle de Qualidade quaisquer desvios observados em relação à metodologia da TATICCA.

Nome

Local e data Assinatura.

ANEXO II – CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR

O Código de Ética Profissional do Contador está contemplado na Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PG 01, de 7 de fevereiro de 2019.

Abaixo reproduzimos na íntegra a NBC PG 01.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC PG 01, DE 7 DE FEVEREIRO DE 2019

Aprova a NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

NBC PG 01 – CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR

Sumário	Item
Objetivo	1 – 3
Deveres, vedações e permissibilidades	4 – 6
Valor e publicidade dos serviços profissionais	7 – 15
Deveres em relação aos colegas e à classe	16 – 19
Penalidades	20 – 23
Disposições gerais	24 – 26

Objetivo

1. Esta Norma tem por objetivo fixar a conduta do contador, quando no exercício da sua atividade e nos assuntos relacionados à profissão e à classe.
2. A conduta ética do contador deve seguir os preceitos estabelecidos nesta Norma, nas demais Normas Brasileiras de Contabilidade e na legislação vigente.
3. Este Código de Ética Profissional do Contador se aplica também ao técnico em contabilidade, no exercício de suas prerrogativas profissionais.

Deveres, vedações e permissibilidades

4. São deveres do contador:
 - (a) exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação vigente, resguardando o interesse público, os interesses de seus clientes ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;
 - (b) recusar sua indicação em trabalho quando reconheça não se achar capacitado para a especialização requerida;

- (c) guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade;
- (d) informar a quem de direito, obrigatoriamente, fatos que conheça e que considere em condições de exercer efeito sobre o objeto do trabalho, respeitado o disposto na alínea (c) deste item;
- (e) aplicar as salvaguardas previstas pela profissão, pela legislação, por regulamento ou por organização empregadora toda vez que identificar ou for alertado da existência de ameaças mencionadas nas normas de exercício da profissão contábil, observando o seguinte:
 - (i) tomar medidas razoáveis para evitar ou minimizar conflito de interesses; e
 - (ii) quando não puder eliminar ou minimizar a nível aceitável o conflito de interesses, adotar medidas de modo a não perder a independência profissional;
- (f) abster-se de expressar argumentos ou dar conhecimento de sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu trabalho no âmbito técnico e limitando-se ao seu alcance;
- (g) abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto do trabalho, mantendo a independência profissional;
- (h) zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo, abstendo-se de emitir qualquer opinião em trabalho de outro contador, sem que tenha sido contratado para tal;
- (i) comunicar, desde logo, ao cliente ou ao empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa gerar riscos e ameaças ou influir na decisão daqueles que são usuários dos relatórios e serviços contábeis como um todo;
- (j) despender os esforços necessários e se munir de documentos e informações para inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;
- (k) renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador e vice-versa, a quem deve notificar por escrito, respeitando os prazos estabelecidos em contrato;
- (l) quando substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de contribuir para o bom desempenho das funções a serem exercidas;
- (m) manifestar, imediatamente, em qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;
- (n) ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja defendendo remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico;
- (o) cumprir os Programas de Educação Profissional Continuada de acordo com o estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- (p) comunicar imediatamente ao CRC a mudança de seu domicílio ou endereço, inclusive eletrônico, e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como informar a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional;
- (q) atender à fiscalização do exercício profissional e disponibilizar papéis de trabalho, relatórios e outros documentos solicitados; e

- (r) informar o número de registro, o nome e a categoria profissional após a assinatura em trabalho de contabilidade, propostas comerciais, contratos de prestação de serviços e em todo e qualquer anúncio, placas, cartões comerciais e outros.

5. No desempenho de suas funções, é vedado ao contador:

- (a) assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;
- (b) auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;
- (c) assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem alheio à sua orientação, supervisão ou revisão;
- (d) exercer a profissão, quando impedido, inclusive quando for procurador de seu cliente, mesmo que com poderes específicos, dentro das prerrogativas profissionais;
- (e) facilitar, por qualquer meio, o exercício da profissão aos não habilitados ou impedidos;
- (f) explorar serviços contábeis, por si ou em organização contábil, sem registro regular em Conselho Regional de Contabilidade;
- (g) concorrer, no exercício da profissão, para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la, quando da execução dos serviços para os quais foi expressamente contratado;
- (h) solicitar ou receber de cliente ou empregador qualquer vantagem para aplicação ilícita;
- (i) prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;
- (j) recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem comprovadamente confiadas;
- (k) apropriar-se indevidamente de valores, bens e qualquer tipo de crédito confiados a sua guarda;
- (l) reter abusivamente livros, papéis ou documentos, inclusive arquivos eletrônicos, comprovadamente confiados à sua guarda, inclusive com a finalidade de forçar o contratante a cumprir suas obrigações contratuais com o profissional da contabilidade, ou pelo não atendimento de notificação do contratante;
- (m) orientar o cliente ou o empregador contra Normas Brasileiras de Contabilidade e contra disposições expressas em lei;
- (n) exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;
- (o) emitir referência que identifique o cliente ou o empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;
- (p) iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, inclusive eletrônicos, e fornecer falsas informações ou elaborar peças contábeis inidôneas;
- (q) não atender, no prazo estabelecido, à notificação dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade;
- (r) intitular-se com categoria profissional que não possua na profissão contábil;
- (s) executar trabalhos técnicos contábeis sem observância das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;
- (t) renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e a correção de seu trabalho;
- (u) publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado;

- (v) revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade; e
- (w) exercer a profissão contábil com negligência, imperícia ou imprudência, tendo violado direitos ou causado prejuízos a outrem.

6. O contador pode:

- (a) publicar trabalho, científico ou técnico, assinado e sob sua responsabilidade;
- (b) transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro profissional, com a anuência do cliente, sempre por escrito;
- (c) transferir, parcialmente, a execução dos serviços a seu cargo a outro profissional, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica; e
- (d) indicar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e a relação de clientes, esta quando autorizada por estes.

Valor e publicidade dos serviços profissionais

- 7. O contador deve estabelecer, por escrito, o valor dos serviços em suas propostas de prestação de serviços profissionais, considerando os seguintes elementos:
 - (a) a relevância, o vulto, a complexidade, os custos e a dificuldade do serviço a executar;
 - (b) o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
 - (c) a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
 - (d) o resultado lícito favorável que, para o contratante, advirá com o serviço prestado;
 - (e) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente; e
 - (f) o local em que o serviço será prestado.
- 8. Nas propostas para a prestação de serviços profissionais, devem constar, explicitamente, todos os serviços cobrados individualmente, o valor de cada serviço, a periodicidade e a forma de reajuste.
- 9. Aceita a proposta apresentada, deve ser celebrado, por escrito, contrato de prestação de serviços, respeitando o disposto em legislação específica do CFC.
- 10. Caso parte dos serviços tenha que ser executada pelo próprio tomador dos serviços, isso deve estar explicitado na proposta e no contrato.
- 11. A publicidade, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, dos serviços contábeis, deve primar pela sua natureza técnica e científica, sendo vedada a prática da mercantilização.
- 12. A publicidade dos serviços contábeis deve ter caráter meramente informativo, ser moderada e discreta.
- 13. Cabe ao profissional da contabilidade manter em seu poder os dados fáticos, técnicos e científicos que dão sustentação à mensagem da publicidade realizada dos seus serviços.

14. O profissional deve observar, no que couber, o Código de Defesa do Consumidor, especialmente no que concerne à informação adequada e clara sobre os serviços a serem prestados, e a Lei de Propriedade Industrial que dispõe sobre crimes de concorrência desleal.
15. É vedado efetuar ações publicitárias ou manifestações que denigrem a reputação da ciência contábil, da profissão ou dos colegas, entre as quais:
 - (a) fazer afirmações desproporcionais sobre os serviços que oferece, sua capacitação ou sobre a experiência que possui;
 - (b) fazer comparações depreciativas entre o seu trabalho e o de outros; e
 - (c) desenvolver ações comerciais que iludam a boa-fé de terceiros.

Deveres em relação aos colegas e à classe

16. A conduta do contador com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço, solidariedade e harmonia da classe.
17. O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação, ou a conivência com erro ou com atos infringentes de normas técnicas, éticas ou legais que regem o exercício da profissão.
18. O contador deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:
 - (a) abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;
 - (b) abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento;
 - (c) jamais se apropriar de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios; e
 - (d) evitar desentendimentos com o colega que substituir ou com o seu substituto no exercício profissional.
19. O contador deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:
 - (a) prestar sua cooperação moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;
 - (b) zelar pelo cumprimento desta Norma, pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;
 - (c) aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;
 - (d) acatar as decisões aprovadas pela classe contábil;
 - (e) não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;
 - (f) informar aos órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil; e
 - (g) jamais se utilizar de posição ocupada em entidades de classe para benefício próprio ou para proveito pessoal.

Penalidades

20. A transgressão de preceito desta Norma constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:
- (a) advertência reservada;
 - (b) censura reservada; ou
 - (c) censura pública.
21. Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como atenuantes:
- (a) ação desenvolvida em defesa de prerrogativa profissional;
 - (b) ausência de punição ética anterior;
 - (c) prestação de serviços relevantes à Contabilidade; e
 - (d) aplicação de salvaguardas.
22. Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como agravantes:
- (a) ação ou omissão que macule publicamente a imagem do contador;
 - (b) punição ética anterior transitada em julgado; e
 - (c) gravidade da infração.
23. O contador pode requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.

Disposições gerais

24. As demais normas profissionais complementam esta Norma.
25. Na existência de conflito entre esta Norma e as demais normas profissionais, prevalecem as disposições desta Norma.
26. Esta Norma entra em vigor no dia 1º/06/2019 e revoga, nessa mesma data, as Resoluções CFC n.ºs 803/1996, 819/1997, 942/2002, 950/2002 e 1.307/2010, publicadas no DOU, Seção 1, de 20/11/1996, 13/1/1997, 4/9/2002, 16/12/2002 e 14/12/2010, respectivamente.

Brasília, 7 de fevereiro de 2019.

Contador Zulmir Ivânio Breda
Presidente
Ata CFC n.º 1.048.

Esta Norma foi publicada e sua numeração retificada no DOU, Seção 1, de 14/2/2019 e 20/9/2019, respectivamente.

A ética profissional do contador considera também os requisitos de independência que estão dispostos na NBC PA 400 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão. Abaixo segue a reprodução dessa Norma na íntegra:

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC PA 400, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2019

Aprova a NBC PA 400, que dispõe sobre a independência para trabalho de auditoria e revisão.

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 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a sua equivalente internacional Part 4A of the CODE da Ifac:

NBC PA 400 – INDEPENDÊNCIA PARA TRABALHO DE AUDITORIA E REVISÃO

Sumário	Item
SEÇÃO 400 – APLICAÇÃO DA ESTRUTURA CONCEITUAL À INDEPENDÊNCIA PARA TRABALHO DE AUDITORIA E REVISÃO	400.1 – 400.89
SEÇÃO 410 – HONORÁRIOS	410.1 – 410.12A3
SEÇÃO 411 – POLÍTICAS DE REMUNERAÇÃO E AVALIAÇÃO	411.1 – 411.4
SEÇÃO 420 – PRESENTES E AFINS	420.1 – 420.3A2
SEÇÃO 430 – LITÍGIO REAL OU AMEAÇA DE LITÍGIO	430.1 – 430.3A4
SEÇÃO 510 – INTERESSES FINANCEIROS	510.1 – 510.10A13
SEÇÃO 511 – EMPRÉSTIMOS E GARANTIAS	511.1 – 511.7
SEÇÃO 520 – RELAÇÕES COMERCIAIS	520.1 – 520.6A2
SEÇÃO 521 – RELACIONAMENTOS FAMILIARES E PESSOAIS	521.1 – 521.8A2
SEÇÃO 522 – SERVIÇO RECENTE EM CLIENTE DE AUDITORIA	522.1 – 522.4A3
SEÇÃO 523 – FUNÇÃO DE CONSELHEIRO OU DIRETOR EM CLIENTE DE AUDITORIA	523.1 – 523.4A1
SEÇÃO 524 – EMPREGO EM CLIENTE DE AUDITORIA	524.1 – 524.8
SEÇÃO 525 – DESIGNAÇÕES TEMPORÁRIAS DE PESSOAL	525.1 – 525.4
SEÇÃO 540 – LONGA ASSOCIAÇÃO DE PESSOAL (INCLUINDO ROTAÇÃO DE SÓCIOS) COM CLIENTE DE AUDITORIA	540.1 – 540.20A1
SEÇÃO 600 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE NÃO SÃO DE ASSEGURAÇÃO PARA CLIENTE DE AUDITORIA	600.1 – 600.10
SUBSEÇÃO 601 – ELABORAÇÃO DE REGISTROS CONTÁBEIS E DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	601.1 – 601.7
SUBSEÇÃO 602 – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS	602.1 – 602.3A2
SUBSEÇÃO 603 – SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO	603.1 – 603.5
SUBSEÇÃO 604 – SERVIÇOS FISCAIS	604.1 – 604.11A2
SUBSEÇÃO 605 – SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA	605.1 – 605.5
SUBSEÇÃO 606 – SERVIÇOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	606.1 – 606.5
SUBSEÇÃO 607 – SERVIÇO DE SUPORTE A LITÍGIO	607.1 – 607.3A4
SUBSEÇÃO 608 – SERVIÇOS LEGAIS	608.1 – 608.6A1
SUBSEÇÃO 609 – SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO	609.1 – 609.7
SUBSEÇÃO 610 – SERVIÇOS FINANCEIROS CORPORATIVOS	610.1 – 610.5
SEÇÃO 800 – RELATÓRIOS SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA PROPÓSITOS ESPECÍFICOS QUE INCLUEM RESTRIÇÃO DE USO E DE DISTRIBUIÇÃO (TRABALHOS DE AUDITORIA E REVISÃO)	800.1 – 800.14
VIGÊNCIA	

SEÇÃO 400 – APLICAÇÃO DA ESTRUTURA CONCEITUAL À INDEPENDÊNCIA PARA TRABALHO DE AUDITORIA E REVISÃO

Introdução

Geral

400.1 É de interesse público e exigido que contadores que prestam serviços (contadores externos) sejam independentes ao realizarem trabalhos de auditoria e revisão.

400.2 Esta Norma se aplica a trabalhos de auditoria e revisão. Os termos “auditoria,” “equipe de auditoria,” “trabalho de auditoria,” “cliente de auditoria” e “relatório de auditoria” aplicam-se igualmente à revisão, à equipe de revisão, ao trabalho de revisão, ao cliente de revisão e ao relatório do trabalho de revisão.

400.3 Nesta Norma, o termo “profissional da contabilidade” refere-se aos contadores externos e a suas firmas.

400.4 A NBC PA 01 requer que a firma estabeleça políticas e procedimentos voltados a fornecer segurança razoável de que a firma, seu pessoal e, quando aplicável, outras pessoas sujeitas aos requisitos de independência (incluindo o pessoal de firma em rede), mantenham a independência quando exigido por padrões de ética relevantes. As NBCs TA e NBCs TR estabelecem responsabilidades para os sócios dos trabalhos e para as equipes dos trabalhos no nível do trabalho para auditorias e revisões, respectivamente. A alocação de responsabilidades na firma depende de seu porte, da sua estrutura e da sua organização. Muitas das disposições desta Norma não preveem a responsabilidade específica das pessoas na firma por atos relacionados com a independência e, em vez disso, referem-se à “firma” para facilitar a referência. As firmas atribuem a responsabilidade por ato específico a pessoa ou a grupo de pessoas (como equipe de auditoria), de acordo com a NBC PA 01. Além disso, o profissional da contabilidade pessoa física continua responsável pelo cumprimento de quaisquer disposições que se aplicam às atividades, interesses ou relacionamentos.

400.5 A independência está vinculada aos princípios da objetividade e da integridade. Ela compreende:

- (a) 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;
- (b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro informado e prudente 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.

Nesta Norma, as menções ao fato de pessoa ou de firma ser “independente” significam que a pessoa ou a firma cumpriu com as disposições desta Norma.

400.6 Na realização de trabalhos de auditoria, requer-se que as firmas cumpram com os princípios fundamentais e sejam independentes. Esta Norma descreve os requisitos específicos e o material de aplicação sobre a forma de aplicar a estrutura conceitual para manter a independência na realização desses trabalhos. A estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 aplica-se à independência assim como aos princípios fundamentais descritos na Seção 110 da NBC PG 100.

400.7 Esta Norma descreve:

- (a) fatos e circunstâncias, incluindo atividades profissionais, interesses e relacionamentos, que criam ou podem criar ameaças à independência;
- (b) possíveis ações, incluindo salvaguardas, que podem ser apropriadas para tratar qualquer uma dessas ameaças; e
- (c) algumas situações nas quais as ameaças não podem ser eliminadas ou para as quais pode não haver salvaguardas que as reduzam a um nível aceitável.

Entidades de interesse público

400.8 Alguns dos requisitos e do material de aplicação descritos nesta Norma refletem a extensão do interesse público em certas entidades que são definidas como sendo entidades de interesse público. As firmas são incentivadas a determinar se devem tratar entidades adicionais, ou certas categorias de entidades, como entidades de interesse público porque elas 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 qualidade de agente fiduciário para um grande número de partes interessadas. Exemplos podem incluir instituições financeiras, como bancos e companhias de seguro e fundos de pensão;
- porte;
- número de empregados.

Relatórios que incluem restrição ao uso e à distribuição

400.9 O relatório de auditoria pode incluir uma restrição ao uso e à distribuição. Se esse for o caso e as condições descritas na Seção 800 forem atendidas, então os requisitos de independência nesta Norma podem ser modificados, conforme disposto na Seção 800.

Trabalhos de asseguarção diferentes de auditoria e revisão

400.10 As normas de independência para trabalhos de asseguarção que não são trabalhos de auditoria e revisão estão descritas na NBC PO 900 – Independência para Trabalho de Asseguarção Diferente de Auditoria e Revisão.

Requisitos e material de aplicação

Geral

R400.11 A firma que realiza trabalho de auditoria deve ser independente.

R400.12 A firma deve aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NC PG

100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência em relação ao trabalho de auditoria.

[Os itens de 400.13 a 400.19 foram intencionalmente deixados em branco].

Entidades relacionadas

R400.20 Conforme definido, o cliente de auditoria que é entidade listada inclui todas as suas entidades relacionadas. Para todas as outras entidades, as referências a 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 tem motivo para acreditar, que um relacionamento ou circunstância envolvendo outra entidade relacionada do cliente é relevante para a avaliação da independência da firma em relação ao cliente, a equipe de auditoria deve incluir essa entidade relacionada na identificação e na avaliação das ameaças à independência e na aplicação de salvaguardas.

[Os itens de 400.21 a 400.29 foram intencionalmente deixados em branco].

Período durante o qual a independência é exigida

R400.30 A independência, conforme exigido por esta Norma, deve ser mantida durante:

- (a) o período de contratação; e
- (b) o período coberto pelas demonstrações contábeis.

400.30A1 O período de contratação se inicia quando a equipe de auditoria começa a realizar a auditoria. O período de contratação termina quando o relatório de auditoria é emitido. Quando o trabalho é de natureza recorrente, ele 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.

R400.31 Se a entidade se torna cliente de auditoria durante ou após o período coberto pelas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião, a firma deve determinar se alguma ameaça à independência é criada 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; ou
- (b) serviços prestados anteriormente para o cliente de auditoria pela firma ou por firma em rede.

400.31A1 As ameaças à independência são criadas se o serviço que não é de asseguarção foi prestado para cliente de auditoria durante, ou após, o período coberto pelas demonstrações contábeis, mas antes de a equipe de auditoria começar a realizar a auditoria, e o serviço não seria permitido durante o período de contratação.

400.31A2 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento dessas ameaças incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço.
- revisão por revisor apropriado do trabalho de auditoria e o de não asseguarção, conforme apropriado.

- contratação de outra firma fora da rede 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 fora da rede na extensão necessária para permitir que ela assuma a responsabilidade pelo serviço.

[Os itens 400.32 a 400.39 foram intencionalmente deixados em branco]

Comunicação com os responsáveis pela governança

400.40A1 Os itens R300.9 e R300.10 da NBC PG 300 descrevem requisitos referentes à comunicação com os responsáveis pela governança.

400.40A2 Mesmo quando não é exigida pelas normas profissionais aplicáveis ou por leis ou regulamentos, é incentivada a comunicação regular entre a firma e os responsáveis pela governança do cliente no que diz respeito a relacionamentos e a outros assuntos que podem estar, na opinião da firma, razoavelmente relacionados com a independência. Essa comunicação permite aos responsáveis pela governança:

- (a) considerar os julgamentos da firma na identificação e na avaliação das ameaças;
- (b) considerar como as ameaças foram tratadas, incluindo a adequação de salvaguardas quando elas estão disponíveis e podem ser aplicadas; e
- (c) tomar as ações apropriadas.

Essa abordagem pode ser especialmente útil com relação a ameaças de intimidação e de familiaridade.

[Os itens de 400.41 a 400.49 foram intencionalmente deixados em branco].

Firmas em rede

400.50A1 As firmas frequentemente formam estruturas maiores com outras firmas e entidades para aumentar sua capacidade de prestar serviços profissionais. Se essas estruturas maiores criam uma rede depende dos fatos e das circunstâncias específicas, e não depende se as firmas e entidades são legalmente separadas e distintas.

R400.51 A firma em rede deve ser independente dos clientes de auditoria das outras firmas da rede, conforme requerido por esta Norma.

400.51A1 Os requisitos de independência nesta Norma que se aplicam à firma em rede, aplicam-se a qualquer entidade que atende à definição de firma em rede. Não é necessário que a entidade atenda também à definição de firma. Por exemplo, uma empresa de consultoria ou um escritório de advocacia pode ser uma firma em rede, mas, não, uma firma.

R400.52 Quando associada à estrutura maior de outras firmas e entidades, a firma deve:

- (a) exercer julgamento profissional para determinar se a rede é criada por essa estrutura maior;
- (b) considerar se um terceiro informado e prudente provavelmente concluiria que as outras firmas e entidades na estrutura maior estão associadas de forma que exista uma rede; e
- (c) aplicar esse julgamento consistentemente em toda a estrutura maior.

R400.53 Ao determinar se uma rede é criada por uma estrutura maior de firmas e outras

entidades, a firma deve concluir que existe uma rede quando uma estrutura maior tem como objetivo a cooperação e as entidades dentro da estrutura:

- (a) têm claramente por objetivo a participação nos lucros ou no rateio dos custos (ver item 400.53A2);
- (b) compartilham propriedade, controle ou administração em comum (ver item 400.53A3);
- (c) compartilham políticas e procedimentos comuns de controle de qualidade (ver item 400.53A4);
- (d) compartilham uma estratégia de negócios em comum (ver item 400.53A5);
- (e) compartilham o uso de marca comercial em comum (ver itens 400.53A6 e 400.53A7); ou
- (f) compartilham parte significativa dos recursos profissionais (ver itens 400.53A8 e 400.53A9).

400.53A1 Pode haver outros acordos entre firmas e entidades de estrutura maior que constituem uma rede, além dos acordos descritos no item R400.53. Contudo, o objetivo de uma estrutura maior pode ser somente o de facilitar a indicação de trabalho, o que, por si só, não atende aos critérios necessários para constituir uma rede.

400.53A2 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 treinamentos de auditoria, ele não cria, por si só, uma rede. Ainda, a associação entre uma firma e uma entidade de outra forma não relacionada para prestar um serviço ou desenvolver produto em conjunto não cria, por si só, uma rede (ver item R400.53(a)).

400.53A3 A propriedade, o controle ou a administração em comum pode ser alcançado(a) por contrato ou por outros meios (ver item R400.53(b)).

400.53A4 As políticas e os procedimentos de controle de qualidade em comum são aqueles desenvolvidos, implementados e monitorados em toda a estrutura maior (ver item R400.53(c)).

400.53A5 Compartilhar uma estratégia de negócios em comum envolve um acordo pelas entidades de atingir objetivos estratégicos comuns. Uma entidade não é uma firma em rede simplesmente porque ela coopera com outra entidade somente para responder conjuntamente à solicitação de proposta de prestação de serviço profissional (ver item R400.53(d)).

400.53A6 A marca comercial em comum inclui iniciais em comum ou nome em comum. A firma está usando a marca comercial em comum, se ela inclui, por exemplo, a marca comercial em comum como parte do nome da sua firma, ou juntamente com ele, quando o sócio da firma assina o relatório de auditoria (ver item R400.53(e)).

400.53A7 Mesmo que a firma não pertença à rede e não use marca comercial em comum como parte do nome da sua firma, ela pode passar a impressão de que pertence à rede se seus materiais de escritório ou promocionais se referirem à firma como sendo membro de associação de firmas. Consequentemente, se não for tomado

cuidado sobre como a firma descreve essas afiliações, pode ser criada uma percepção de que a firma pertence à rede (ver item R400.53(e)).

400.53A8 Os recursos profissionais incluem:

- sistemas em comum que permitem a troca de informações entre as firmas, como dados de clientes, faturamento e registros de horas;
- sócios e outros empregados;
- departamentos técnicos que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos para trabalhos de asseguarção;
- metodologia de auditoria ou manuais de auditoria;
- cursos e instalações para treinamento (ver item R400.53(f)).

400.53A9 Se os recursos profissionais compartilhados são significativos, depende das circunstâncias. Por exemplo:

- os recursos compartilhados podem ser limitados à metodologia de auditoria ou manuais de auditoria em comum, sem troca de pessoal ou clientes, ou informações de mercado. Nessas circunstâncias, é improvável que os recursos compartilhados seriam significativos. O mesmo se aplica ao esforço de treinamento conjunto;
- os recursos compartilhados podem envolver a troca de empregados ou informações, como quando os empregados são extraídos de grupo compartilhado, ou quando o departamento técnico em comum é criado dentro da estrutura maior para prestar para as firmas participantes consultoria técnica que elas devem seguir. Nessas circunstâncias, é mais provável que um terceiro informado e prudente conclua que os recursos compartilhados são significativos (ver item R400.53(f)).

R400.54 Se a firma ou rede vende componente do seu escritório e o componente continua a usar todo ou parte do nome da firma ou da rede por um período de tempo limitado, as entidades relevantes devem determinar como divulgar que elas não são firmas em rede ao se apresentarem para partes externas.

400.54A1 O contrato de venda do componente de escritório pode prever que, por período de tempo limitado, o componente vendido pode continuar a usar todo ou parte do nome da firma ou da rede, mesmo que ele não esteja mais associado à firma ou à rede. Nessas circunstâncias, embora as duas entidades possam estar funcionando sob o mesmo nome, na realidade elas não pertencem à estrutura maior, que tem por objetivo a cooperação. Portanto, as duas entidades não são firmas em rede.
[Os itens de 400.55 a 400.59 foram intencionalmente deixados em branco].

Documentação geral de independência para trabalhos de auditoria e revisão

R400.60 A firma deve documentar as conclusões sobre o cumprimento desta Norma e a essência de quaisquer discussões relevantes que suportam essas conclusões. Especificamente:

- (a) quando são aplicadas salvaguardas para tratar uma ameaça, a firma deve documentar a natureza da ameaça e as salvaguardas existentes ou aplicadas; e
- (b) quando a ameaça exigiu uma análise significativa e a firma concluiu que a ameaça já estava em nível aceitável, a firma deve documentar a natureza da ameaça e a fundamentação para a conclusão.

400.60A1 A documentação fornece evidências dos julgamentos da firma na formação de conclusões sobre o cumprimento desta Norma. Entretanto, a ausência de documentação não determina se a firma considerou um assunto específico nem se ela é independente.

[Os itens de 400.61 a 400.69 foram intencionalmente deixados em branco].

Fusões e aquisições

Quando a fusão de cliente cria ameaça

400.70A1 A entidade pode se tornar entidade relacionada de cliente de auditoria em decorrência de fusão ou aquisição. A ameaça à independência e, portanto, à capacidade da firma de continuar o trabalho de auditoria pode ser criada por interesses ou relacionamentos prévios ou atuais entre a firma ou a firma em rede e essa entidade relacionada.

R400.71 Nas circunstâncias descritas no item 400.70A1:

- (a) a firma deve identificar e avaliar os interesses e os relacionamentos prévios e atuais com a entidade relacionada que, considerando todas as ações tomadas para tratar a ameaça, podem afetar sua independência e, portanto, sua capacidade de continuar o trabalho de auditoria após a data efetiva da fusão ou aquisição; e
- (b) de acordo com o item R400.72, a firma deve tomar providências para terminar com os interesses e os relacionamentos que não são permitidos até a data efetiva da fusão ou aquisição.

R400.72 Como exceção ao item R400.71(b), se o interesse ou o relacionamento não pode ser terminado, de forma razoável, até a data efetiva da fusão ou aquisição, a firma deve:

- (a) avaliar a ameaça que é criada pelo interesse ou pela relação; e
- (b) discutir com os responsáveis pela governança as razões pelas quais o interesse ou o relacionamento não pode ser terminado, de forma razoável, até a data efetiva da fusão ou aquisição e a avaliação do nível da ameaça.

400.72A1 Em algumas circunstâncias, pode não ser razoavelmente possível terminar um interesse ou relacionamento que gere ameaça até a data efetiva da fusão ou aquisição. Isso pode ocorrer porque a firma presta serviço que não é de assecuração à entidade relacionada que a entidade não consegue transferir para outro prestador de forma ordenada até essa data.

400.72A2 Os fatores relevantes na avaliação do nível de ameaça criada por fusões e aquisições quando há interesses e relacionamentos que não podem ser terminados, de forma razoável, incluem:

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

R400.73 Se, após a discussão descrita no item R400.72(b), os responsáveis pela governança solicitarem que a firma continue como auditor, a firma deve continuar somente se:

- (a) o interesse ou o relacionamento for terminado o mais rapidamente possível e no prazo máximo de seis meses após a data efetiva da fusão ou aquisição;

(b) qualquer pessoa com esse interesse ou essa relação, inclusive se originado da prestação de serviço que não é de asseguração que não seria permitido nos termos da Seção 600 e de suas subseções, não for membro da equipe de trabalho para a auditoria ou pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho; e

(c) ações transitórias forem aplicadas, conforme necessário, e discutidas com os responsáveis pela governança.

400.73A1 Exemplos de ações transitórias incluem:

- revisão por outro auditor do trabalho de auditoria ou do trabalho que não é de asseguração, conforme apropriado;
- revisão, por outro auditor, que não é membro da firma que está emitindo relatório sobre as demonstrações contábeis, sendo equivalente à revisão do controle de qualidade do trabalho;
- 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.

R400.74 A firma pode ter concluído uma quantidade significativa de trabalho 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 solicitarem que a firma conclua a auditoria apesar de continuar com interesse ou relacionamento identificado no item 400.70A1, a firma deve continuar somente se ela:

(a) tiver avaliado o nível da ameaça e discutido os resultados com os responsáveis pela governança;

(b) cumprir com os requisitos do item R400.73(a) a (c); e

(c) deixar de ser o auditor até, no máximo, a data de emissão do relatório auditoria.

Se a objetividade permanecer comprometida

R400.75 Mesmo se todos os requisitos dos itens de R400.71 a R400.74 pudessem ser atendidos, a firma deve determinar se as circunstâncias identificadas no item 400.70A1 criam ameaça que não pode ser tratada porque a objetividade ficaria comprometida. Se esse for o caso, a firma deve deixar de ser o auditor.

Documentação

R400.76 A firma deve documentar:

(a) quaisquer interesses ou relacionamentos identificados no item 400.70A1 que não serão terminados até a data efetiva da fusão ou da aquisição e as razões pelas quais eles não serão terminados;

(b) as ações transitórias aplicadas;

(c) os resultados da discussão com os responsáveis pela governança; e

(d) as razões pelas quais os interesses e os relacionamentos prévios e atuais não criam ameaça de forma que a objetividade ficaria comprometida.

[Os itens de 400.77 a 400.79 foram intencionalmente deixados em branco].

Violação de disposição de independência para trabalhos de auditoria e

revisão

Quando a firma identifica uma violação

R400.80 Se a firma concluir que ocorreu violação de requisito desta Norma, ela deve:

- (a) terminar, suspender ou eliminar o interesse ou o relacionamento que gerou a violação e tratar as consequências da violação;
- (b) considerar se algum requisito legal ou regulatório se aplica à violação e, se esse for o caso:
 - (i) cumprir com esses requisitos; e
 - (ii) considerar a comunicação da violação ao órgão profissional ou regulador ou autoridade supervisora se essa comunicação for prática comum ou esperada na jurisdição relevante;
- (c) comunicar prontamente a violação de acordo com suas políticas e procedimentos para:
 - (i) o sócio do trabalho;
 - (ii) os responsáveis pelas políticas e pelos procedimentos relacionados com a independência;
 - (iii) outro pessoal relevante na firma e, quando apropriado, na rede; e
 - (iv) aqueles sujeitos aos requisitos de independência nesta Norma que precisam tomar ações apropriadas;
- (d) avaliar a importância da violação e seu impacto na objetividade e na capacidade da firma de emitir o relatório de auditoria; e
- (e) dependendo da importância da violação, determinar:
 - (i) se o trabalho de auditoria deve ser terminado; ou
 - (ii) se é possível tomar uma ação que trate, de forma satisfatória, as consequências da violação e se essa ação pode ser tomada e é apropriada nas circunstâncias.

Ao fazer essa determinação, a firma deve exercer julgamento profissional e levar em consideração se um terceiro informado e prudente provavelmente concluiria que a objetividade da firma ficaria comprometida e que, portanto, a firma ficaria impossibilitada de emitir o relatório de auditoria.

400.80A1 A violação de disposição desta Norma pode ocorrer apesar de a firma ter políticas e procedimentos elaborados para fornecer segurança razoável de que a independência está mantida. Pode ser necessário terminar o trabalho de auditoria em decorrência da violação.

400.80A2 A importância da violação e do seu impacto na objetividade e na capacidade da firma de emitir relatório de auditoria depende de fatores como:

- a natureza e a duração da violação;
- o número e a natureza das violações anteriores referentes ao trabalho de auditoria atual;
- se um membro da equipe de auditoria tinha conhecimento do interesse ou do relacionamento que gerou a violação;
- se a pessoa que gerou a violação é membro da equipe de auditoria ou outra pessoa sujeita aos requisitos de independência;
- se a violação está relacionada com membro da equipe de auditoria, a função dessa pessoa;
- se a violação foi criada pela prestação de serviço profissional, o impacto desse

serviço, se houver, nos registros contábeis ou nos valores registrados nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião;

- a extensão das ameaças de interesse próprio, defesa de interesse do cliente, intimidação ou outras ameaças criadas pela violação.

400.80A3 Dependendo da importância da violação, os exemplos de ações que a firma pode considerar para tratar a ameaça de forma satisfatória incluem:

- remover a pessoa relevante da equipe de auditoria;
- utilizar diferentes pessoas para conduzir uma revisão adicional do trabalho de auditoria afetado ou refazer esse trabalho na extensão necessária;
- recomendar que o cliente de auditoria contrate outra firma para revisar ou refazer o trabalho de auditoria afetado na extensão necessária;
- se a violação está relacionada com serviço que não é de asseguarção que afeta os registros contábeis ou o valor registrado nas demonstrações contábeis, contratar outra firma para avaliar os resultados do serviço que não é de asseguarção ou outra firma refazer o serviço que não é de asseguarção na extensão necessária para permitir que outra firma assuma a responsabilidade pelo serviço.

R400.81 Se a firma determinar que nenhuma ação possa ser tomada para tratar as consequências da violação de forma satisfatória, a firma deve informar os responsáveis pela governança assim que possível e tomar as providências necessárias para terminar o trabalho de auditoria em cumprimento com os requisitos legais ou regulatórios aplicáveis. Quando as leis ou os regulamentos não permitirem terminar o trabalho, a firma deve cumprir com todos os requisitos de apresentação de relatório ou divulgação.

R400.82 Se a firma determinar que possa ser tomada uma ação para tratar as consequências da violação de forma satisfatória, a firma deve discutir com os responsáveis pela governança sobre:

- (a) a importância da violação, incluindo sua natureza e duração;
- (b) como a violação ocorreu e o modo como ele foi identificado;
- (c) a ação proposta ou tomada e porque a ação trata, de forma satisfatória, as consequências da violação e permite que a firma emita o relatório de auditoria;
- (d) a conclusão de que, no julgamento profissional da firma, a objetividade não foi comprometida e a fundamentação para essa conclusão; e
- (e) quaisquer providências propostas ou tomadas pela firma para reduzir ou evitar o risco de ocorrência de mais violações.

Essa discussão deve ocorrer o quanto antes, a menos que os responsáveis pela governança especifiquem um momento alternativo para a comunicação de violações menos significativas.

Comunicação de violação aos responsáveis pela governança

400.83A1 Os itens R300.9 e R300.10 da NC PG 300 descrevem os requisitos referentes à comunicação com os responsáveis pela governança.

R400.84 Com relação a violações, a firma deve comunicar, por escrito, aos

responsáveis pela governança:

(a) todos os assuntos discutidos de acordo com o item R400.82 e obter a concordância dos responsáveis pela governança de que ações podem ser ou foram tomadas para tratar as consequências da violação de forma satisfatória; e

(b) a descrição:

(i) das políticas e dos procedimentos da firma relevantes para a violação elaborados para fornecer segurança razoável de que a independência está mantida; e

(ii) de todas as providências propostas ou tomadas pela firma para reduzir ou evitar o risco de ocorrência de mais violações.

R400.85 Se os responsáveis pela governança não concordarem de que a ação proposta pela firma, de acordo com o item R400.80(e)(ii), trata as consequências da violação de forma satisfatória, a firma deve tomar as providências necessárias para terminar o trabalho de auditoria, de acordo com o item R400.81.

Violações anteriores à emissão do relatório de auditoria anterior

R400.86 Se a violação ocorreu antes da emissão do relatório de auditoria anterior, a firma deve cumprir com as disposições desta Norma na avaliação da importância da violação e do seu impacto na objetividade e na capacidade da firma de emitir o relatório de auditoria no período atual.

R400.87 A firma também deve:

(a) considerar o impacto da violação, se houver, na objetividade da firma em relação a quaisquer relatórios de auditoria previamente emitidos e à possibilidade de retirar esses relatórios de auditoria; e

(b) discutir o assunto com os responsáveis pela governança.

Documentação

R400.88 Ao cumprir com os requisitos nos itens de R400.80 a R400.87, a firma deve documentar:

(a) a violação;

(b) as ações tomadas;

(c) as principais decisões tomadas;

(d) todos os assuntos discutidos com os responsáveis pela governança; e

(e) quaisquer discussões com o órgão profissional ou regulador ou autoridade supervisora.

R400.89 Se a firma continuar o trabalho de auditoria, ela deve documentar:

(a) a conclusão de que, no julgamento profissional da firma, a objetividade não foi comprometida; e

(b) a fundamentação pela qual a ação tomada tratou, de forma satisfatória, as consequências da violação de forma que a firma pudesse emitir o relatório de auditoria.

SEÇÃO 410 – HONORÁRIOS

Introdução

410.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

410.2 A natureza e o nível dos honorários e de outros tipos de remuneração podem criar uma ameaça de interesse próprio ou de intimidação. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Honorários – Tamanho relativo

Todos os clientes de auditoria

410.3A1 Quando o total de honorários gerados de um cliente de auditoria pela firma que emite a opinião de auditoria representa grande proporção do total de honorários dessa firma, a dependência nesse cliente e a preocupação em perdê-lo criam uma ameaça de interesse próprio ou de intimidação.

410.3A2 Os fatores relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

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

410.3A3 Um exemplo de ação que pode ser uma salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio ou de intimidação é o aumento da base de clientes da firma para reduzir a dependência no cliente de auditoria.

410.3A4 A ameaça de interesse próprio ou de intimidação é também criada quando os honorários de um cliente de auditoria gerados pela firma representam uma grande proporção da receita de sócio ou escritório da firma.

410.3A5 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

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

410.3A6 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaças de interesse próprio ou de intimidação incluem:

- aumentar a base de clientes do sócio ou escritório para reduzir a dependência no cliente de auditoria;
- revisor apropriado que não participou do trabalho de auditoria revisar o trabalho.

Cliente de auditoria que é entidade de interesse público

R410.4 Quando o cliente de auditoria é entidade de interesse público e, por dois anos consecutivos, o total de honorários do cliente e de suas entidades relacionadas

representa mais de 15% do total de honorários recebidos pela firma que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis do cliente, a firma deve:

(a) divulgar para os responsáveis pela governança do cliente de auditoria o fato de que o total desses honorários representa mais de 15% do total de honorários recebidos pela firma; e

(b) discutir se uma das ações a seguir pode ser uma salvaguarda no tratamento da ameaça criada pelo total de honorários recebidos do cliente pela firma e, se for o caso, aplicá-la:

(i) antes da emissão da opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do segundo exercício, um profissional da contabilidade, que não é membro da firma que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis, realiza a revisão do controle de qualidade do trabalho, ou órgão profissional realiza a revisão desse trabalho que é equivalente à revisão do controle de qualidade do trabalho (revisão anterior à emissão); ou

(ii) após a emissão da opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do segundo exercício, e antes da emissão da opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do terceiro exercício, um profissional da contabilidade, que não é membro da firma que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis, ou órgão profissional, realiza a revisão da auditoria do segundo exercício que é equivalente à revisão do controle de qualidade do trabalho (revisão posterior à emissão).

R410.5 Quando o total de honorários descrito no item R410.4 exceder significativamente a 15%, a firma deve determinar se o nível da ameaça é tal a ponto de que uma revisão posterior à emissão não reduziria a ameaça a um nível aceitável. Se esse for o caso, a firma deve fazer uma revisão anterior à emissão.

R410.6 Se os honorários descritos no item R410.4 continuarem a exceder 15%, a firma deve a cada ano:

(a) divulgar e discutir com os responsáveis pela governança os assuntos descritos no item R410.4; e

(b) cumprir com os itens R410.4(b) e R410.5.

Honorários vencidos

410.7A1 Uma ameaça de interesse próprio pode ser criada se parte significativa dos honorários 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. Os requisitos e o material de aplicação descritos na Seção 511 relacionados com empréstimos e garantias também podem ser aplicados em situações em que haja honorários não pagos.

410.7A2 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento dessa ameaça de interesse próprio incluem:

- obter o pagamento parcial dos honorários vencidos;
- o revisor apropriado que não tenha participado do trabalho de auditoria revisar o trabalho realizado.

R410.8 Quando parte significativa dos honorários devidos por cliente de auditoria permanece não paga por longo período de tempo, a firma deve determinar:

(a) se os honorários vencidos podem ser equivalentes a empréstimo para o cliente; e

(b) se é apropriado que a firma seja recontratada ou continue o trabalho de auditoria.

Honorários contingentes

410.9A1 Honorários contingentes são os honorários calculados sobre uma base predeterminada relacionada com o resultado de transação ou com o resultado dos serviços prestados. Os honorários contingentes cobrados por meio de intermediário são um exemplo de honorários contingentes indiretos. Nesta Seção, os honorários não são considerados contingentes se forem estabelecidos por tribunal ou outra autoridade pública.

R410.10 A firma não deve cobrar, direta ou indiretamente, honorários contingentes por trabalho de auditoria.

R410.11 A firma ou firma em rede não deve cobrar, direta ou indiretamente, honorários contingentes por um serviço que não é de asseguarção prestado para cliente de auditoria, se:

- (a) os honorários são cobrados pela firma que expressa a opinião 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 em rede que participa de parte significativa da auditoria e os honorários são relevantes, ou espera-se que sejam relevantes, para essa firma; ou
- (c) o resultado do serviço que não é de asseguarção e, portanto, o valor dos honorários, depende de julgamento futuro ou atual relacionado com a auditoria de um valor relevante nas demonstrações contábeis.

410.12A1 Os itens R410.10 e R410.11 impedem a firma, ou firma em rede, de celebrar certos acordos de honorários contingentes com cliente de auditoria. Embora um acordo de honorários contingentes não seja impedido na prestação de serviço que não é de asseguarção para cliente de auditoria, uma ameaça de interesse próprio ainda pode ser criada.

410.12A2 Os fatores relevantes na avaliação do nível dessa ameaça incluem:

- o intervalo de valores de honorários possíveis;
- se a autoridade competente determina o resultado do qual dependem os honorários contingentes;
- a divulgação para os usuários pretendidos do trabalho realizado pela firma e a base de remuneração;
- a natureza do serviço;
- o efeito do evento ou da transação nas demonstrações contábeis.

410.12A3 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento dessa ameaça de interesse próprio incluem:

- revisão do trabalho que não é de asseguarção por revisor apropriado que não esteve envolvido na prestação desse serviço;
- obter acordo antecipado por escrito com o cliente sobre a base de remuneração.

SEÇÃO 411 – POLÍTICAS DE REMUNERAÇÃO E AVALIAÇÃO

Introdução

411.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e

aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

411.2 As políticas de avaliação e remuneração da firma podem criar uma ameaça de interesse próprio. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Geral

411.3A1 Quando um membro da equipe de auditoria para cliente de auditoria específico é avaliado ou remunerado pela venda de serviços que não são de asseguração para esse cliente de auditoria, o nível da ameaça de interesse próprio depende:

- (a) da proporção da remuneração ou da avaliação que é baseada na venda desses serviços;
- (b) do papel da pessoa na equipe de auditoria; e
- (c) se a venda desses serviços que não são de asseguração influencia decisões de promoção.

411.3A2 Exemplos de ações que podem eliminar essa ameaça de interesse próprio incluem:

- revisar o plano de remuneração ou processo de avaliação para esse indivíduo;
- remover essa pessoa da equipe de auditoria.

411.3A3 Um exemplo de ação que pode ser uma salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio é revisor apropriado revisar o trabalho do membro da equipe de auditoria.

R411.4 A firma não deve avaliar ou remunerar sócio de auditoria chave com base no seu sucesso na venda de serviços que não são de asseguração para cliente de auditoria desse sócio. Essa exigência não impede acordos de participação nos lucros normais entre os sócios da firma.

SEÇÃO 420 – PRESENTES E AFINS

Introdução

420.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

420.2 A aceitação de presentes e afins de cliente de auditoria pode criar ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação.

Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

R420.3 A firma, firma em rede ou membro da equipe de auditoria não deve aceitar presentes e afins de cliente de auditoria a menos que o valor seja trivial e inconsequente.

420.3A1 Quando a firma, firma em rede ou membro da equipe de auditoria oferece ou aceita incentivo para cliente de auditoria, os requisitos e o material de aplicação descritos na Seção 340 da NBC PG 300 se aplicam e a não conformidade com esses requisitos pode criar ameaças à independência.

420.3A2 Os requisitos descritos na Seção 340 da NBC PG 300 relacionados com a oferta ou a aceitação de incentivos não permitem que a firma, firma em rede ou membro da equipe de auditoria aceite presentes e afins quando a intenção é a de influenciar um comportamento de maneira inadequada, mesmo que o valor seja trivial e inconsequente.

SEÇÃO 430 – LITÍGIO REAL OU AMEAÇA DE LITÍGIO

Introdução

430.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

430.2 Quando ocorre litígio com cliente de auditoria, ou quando ele parece provável, são criadas ameaças de interesse próprio e de intimidação. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinente para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Material de aplicação

Geral

430.3A1 O relacionamento entre a administração do cliente e os membros da equipe de auditoria deve ser caracterizada pela transparência completa e divulgação integral de todos os aspectos das operações do cliente. Posições contrárias podem resultar de litígios reais ou ameaças de litígio entre o cliente de auditoria e a firma, a firma em rede ou membro da equipe de auditoria. Essas posições contrárias podem afetar a disposição da administração para fazer divulgações completas e criar ameaças de interesse próprio e de intimidação.

430.3A2 Os fatores relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

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

430.3A3 Se o litígio envolve membro da equipe de auditoria, um exemplo de ação que pode eliminar essas ameaças de interesse próprio e de intimidação é a remoção dessa pessoa da equipe de auditoria.

430.3A4 Um exemplo de ação que pode ser uma salvaguarda no tratamento dessas ameaças de interesse próprio e de intimidação é revisor apropriado revisar o trabalho realizado.

SEÇÃO 510 – INTERESSES FINANCEIROS

Introdução

510.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

510.2 A manutenção de interesse financeiro em cliente de auditoria pode criar uma ameaça de interesse próprio. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Geral

510.3A1 Um interesse financeiro pode ser detido direta ou indiretamente por meio de intermediário, como veículo de investimento coletivo, espólio ou *trust*. Quando o usufrutuário tem controle sobre o intermediário ou a capacidade de influenciar suas decisões de investimento, esse interesse financeiro é direto. Por outro lado, quando o usufrutuário não tem controle sobre o intermediário ou a capacidade de influenciar suas decisões de investimento, esse interesse financeiro é indireto.

510.3A2 Esta Seção contém referências à “materialidade” de interesse financeiro. Para determinar se o interesse é material para a pessoa, o patrimônio líquido combinado da pessoa e dos familiares imediatos da pessoa pode ser levado em consideração.

510.3A3 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível de ameaça de interesse próprio criada pela manutenção de interesse financeiro em cliente de auditoria incluem:

- o papel da pessoa que detém o interesse financeiro;
- se o interesse financeiro é direto ou indireto;
- a materialidade do interesse financeiro.

Interesses financeiros detidos pela firma, por firma em rede, por membros da equipe de auditoria e outros

R510.4 De acordo com o item R510.5, interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de auditoria não deve ser detido:

- (a) pela firma ou por firma em rede;
- (b) por membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa;
- (c) por qualquer outro sócio do escritório no qual o sócio do trabalho realiza o trabalho de auditoria ou qualquer familiar imediato desse outro sócio; ou
- (d) por qualquer outro sócio ou profissional de nível gerencial que presta serviços que não são de auditoria para o cliente de auditoria, exceto por aqueles cujo envolvimento é mínimo, ou qualquer familiar imediato dessa pessoa.

510.4A1 O escritório em que o sócio responsável realiza o trabalho de auditoria não é, necessariamente, o escritório ao qual esse sócio pertence. Quando o sócio do trabalho está em escritório diferente daquele onde estão os outros membros da equipe de auditoria, o julgamento profissional é necessário para determinar em qual escritório o sócio realiza esse trabalho.

R510.5 Como exceção ao item R510.4, um familiar imediato identificado no item R510.4(c) ou (d) pode deter interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante em cliente de auditoria, desde que:

- (a) o familiar tenha recebido o interesse financeiro como resultado de direitos trabalhistas, por exemplo, por meio de planos de pensão ou de opção de ações e, quando necessário, a firma trate a ameaça criada pelo interesse financeiro; e
- (b) o familiar venda ou perca o interesse financeiro tão logo quanto praticável quando o familiar tiver ou obtiver o direito para tanto ou, no caso de opção de ações, quando o familiar obtiver o direito de exercer a opção.

Interesses financeiros em entidade controladora de cliente de auditoria

R510.6 Quando a entidade tem participação controladora em cliente de auditoria e o cliente é relevante para a entidade, nem a firma, nem a firma em rede, nem membro da equipe de auditoria, nem nenhum familiar imediato dessa pessoa deve deter interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante nessa entidade.

Interesses financeiros detidos como *trustee*

R510.7 O item R510.4 também deve ser aplicado ao interesse financeiro em cliente de auditoria detido em *trust* para o qual a firma, a firma em rede ou a pessoa atua como *trustee*, a menos que:

- (a) nenhum dos seguintes seja beneficiário do *trust*: o *trustee*, o membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa, a firma ou a firma em rede;
- (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;
- e
- (d) nenhum dos seguintes possa influenciar significativamente qualquer decisão de investimento que envolva interesse financeiro no cliente de auditoria: o *trustee*, o membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa, a firma ou a firma em rede.

Interesses financeiros em comum com cliente de auditoria

R510.8 (a) a firma, a firma em rede, membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa não deve deter interesse financeiro em entidade quando o cliente de auditoria também detiver interesse financeiro nessa entidade, a menos que:

- (i) os interesses financeiros sejam irrelevantes para a firma, para a firma em rede, para membro da equipe de auditoria e qualquer familiar imediato dessa pessoa e para o cliente de auditoria, conforme aplicável; ou
 - (ii) o cliente não possa exercer influência significativa sobre a entidade;
- (b) antes da pessoa que tem interesse financeiro descrito no item R510.8(a) poder se tornar membro da equipe de auditoria, a pessoa ou o familiar imediato dessa pessoa deve:
- (i) alienar o interesse; ou

(ii) alienar parte suficiente do interesse de modo que o interesse remanescente não seja mais material.

Interesses financeiros recebidos involuntariamente

R510.9 Se a firma, a firma em rede ou sócio ou empregado da firma ou da firma em rede, ou qualquer familiar imediato dessa pessoa, recebe interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante em cliente de auditoria por meio de herança, presente, ou em decorrência de fusão ou em circunstâncias semelhantes e esse interesse não seria de outra forma permitido nos termos desta Seção, então:

(a) se o interesse é recebido pela firma ou por firma em rede, por membro da equipe de auditoria ou por qualquer familiar imediato dessa pessoa, o interesse financeiro deve ser alienado imediatamente, ou a quantidade suficiente de interesse financeiro indireto deve ser alienada, de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante; ou
(b)(i) se o interesse é recebido por pessoa que não é membro da equipe de auditoria, ou por qualquer familiar imediato dessa pessoa, o interesse financeiro deve ser alienado o mais rápido possível, ou a quantidade suficiente de interesse financeiro indireto deve ser alienada, de modo que o interesse remanescente não seja mais relevante; e

(ii) até a alienação do interesse financeiro, quando necessário, a firma deve tratar a ameaça criada.

Interesses financeiros – Outras circunstâncias

Familiar imediato

510.10A1 A ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação pode ser criada se membro da equipe de auditoria, ou qualquer familiar imediato dessa pessoa, ou a firma ou firma em rede, tem interesse financeiro em entidade quando conselheiro, diretor, ou controlador do cliente de auditoria também tem interesse financeiro nessa entidade.

510.10A2 Os fatores relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

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

510.10A3 Um exemplo de ação que pode eliminar essa ameaça de interesse próprio, familiaridade ou intimidação é a remoção do membro da equipe de auditoria que tem o interesse financeiro da equipe de auditoria.

510.10A4 Um exemplo de ação que pode ser uma salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio é o revisor apropriado revisar o trabalho do membro da equipe de auditoria.

Familiar próximo

510.10A5 A ameaça de interesse próprio pode ser criada se membro da equipe

de auditoria sabe que familiar próximo tem interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante no cliente de auditoria.

510.10A6 Os fatores relevantes na avaliação do nível dessa ameaça incluem:

- a natureza da relação entre o membro da equipe de auditoria e o familiar próximo;
- se o interesse financeiro é direto ou indireto;
- a materialidade do interesse financeiro para o familiar próximo.

510.10A7 Exemplos de ações que podem eliminar essa ameaça de interesse próprio incluem:

- alienação pelo familiar próximo, assim que praticável, de todo o interesse financeiro ou parte suficiente do interesse financeiro indireto, de modo que o interesse remanescente não seja mais material;
- remover a pessoa da equipe de auditoria.

510.10A8 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio é um revisor apropriado revisar o trabalho do membro da equipe de auditoria.

Outras pessoas

510.10A9 Uma ameaça de interesse próprio pode ser criada se membro da equipe de auditoria sabe que interesse financeiro é detido por pessoas que sejam:

- sócios e profissionais da firma ou da firma em rede, exceto aqueles que especificamente não têm permissão para deter esses interesses financeiros, de acordo com o item R510.4, ou seus familiares imediatos;
- pessoas com relacionamento pessoal próximo com membro da equipe de auditoria.

510.10A10 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível dessa ameaça incluem:

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

510.10A11 Um exemplo de ação que pode eliminar essa ameaça de interesse próprio é a remoção do membro da equipe de auditoria que tem o relacionamento pessoal.

510.10A12 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento dessa ameaça de interesse próprio incluem:

- excluir o membro da equipe de auditoria de qualquer tomada de decisão significativa relacionada com o trabalho de auditoria;
- o revisor apropriado revisar o trabalho do membro da equipe de auditoria.

Plano de aposentadoria de firma ou de firma em rede

510.10A13 A ameaça de interesse próprio pode ser criada se plano de aposentadoria de firma ou de firma em rede detiver interesse financeiro direto ou interesse financeiro indireto relevante em cliente de auditoria.

SEÇÃO 511 – EMPRÉSTIMOS E GARANTIAS

Introdução

511.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

511.2 Empréstimo ou garantia de empréstimo com cliente de auditoria pode criar ameaça de interesse próprio. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Geral

511.3A1 Esta Seção contém referências à “materialidade” de empréstimo ou de garantia. Para determinar se o empréstimo ou a garantia é material para a pessoa, o patrimônio líquido combinado da pessoa e dos familiares imediatos da pessoa pode ser levado em consideração.

Empréstimos e garantias com cliente de auditoria

R511.4 A firma, firma em rede, membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa não deve fazer ou garantir empréstimo para cliente de auditoria, a menos que o empréstimo ou a garantia seja irrelevante para:

- (a) a firma, a firma em rede ou a pessoa que concede o empréstimo ou a garantia, conforme aplicável; e
- (b) o cliente.

Empréstimos e garantias com cliente de auditoria que é banco ou instituição semelhante

R511.5 A firma, firma em rede, membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa não deve aceitar empréstimo ou garantia de empréstimo de cliente de auditoria que é banco ou instituição semelhante, a menos que o empréstimo ou a garantia sejam concedidos segundo procedimentos, prazos e condições normais de financiamento.

511.5A1 Exemplos de empréstimos incluem hipotecas residenciais, saques a descoberto, financiamentos de veículos e saldos de cartão de crédito.

511.5A2 Mesmo se a firma ou firma em rede receber empréstimo de cliente de auditoria que é banco ou instituição semelhante segundo procedimentos, prazos e condições normais de financiamento, o empréstimo pode criar ameaça de interesse próprio se for relevante para o cliente de auditoria ou para a firma que recebe o empréstimo.

511.5A3 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio é ter o trabalho revisado por revisor apropriado que não é membro da equipe de auditoria, de firma em rede que não é beneficiária do empréstimo.

Depósitos ou contas de corretagem

R511.6 A firma, firma em rede, membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa não deve manter depósitos ou conta de corretagem com cliente

de auditoria que é banco, corretora ou instituição semelhante, a menos que o depósito ou a conta seja mantido em condições comerciais normais.

Empréstimos e garantias com cliente de auditoria que não é banco ou instituição semelhante

R511.7 A firma, firma em rede, membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa não deve aceitar empréstimo ou garantia de empréstimo de cliente de auditoria que não é banco ou instituição semelhante, a menos que o empréstimo ou a garantia seja irrelevante para:

- (a) a firma, a firma em rede ou a pessoa que recebe o empréstimo ou a garantia, conforme aplicável; e
- (b) o cliente.

SEÇÃO 520 – RELAÇÕES COMERCIAIS

Introdução

520.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

520.2 O relacionamento comercial próximo com cliente de auditoria ou sua administração pode criar ameaça de interesse próprio ou de intimidação. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Geral

520.3A1 Esta Seção contém referências à “materialidade” de interesse financeiro e à “importância” do relacionamento comercial. Para determinar se o interesse financeiro é material para a pessoa, o patrimônio líquido combinado da pessoa e dos familiares imediatos da pessoa pode ser levado em consideração.

520.3A2 Exemplos de relacionamento comercial próximo decorrente do relacionamento comercial ou interesse financeiro em comum incluem:

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

Relações comerciais da firma, da firma em rede, de membro da equipe de auditoria ou de familiar imediato

R520.4 A firma, firma em rede ou membro da equipe de auditoria não deve manter relacionamento comercial próximo com cliente de auditoria ou sua administração, a menos que qualquer interesse financeiro seja irrelevante e o relacionamento comercial

seja insignificante para o cliente ou sua administração e para a firma, a firma em rede ou o membro da equipe de auditoria, conforme aplicável.

520.4A1 A ameaça de interesse próprio ou de intimidação pode ser criada se houver relacionamento comercial próximo entre o cliente de auditoria ou sua administração e o familiar imediato de membro da equipe de auditoria.

Interesses em comum em entidades não listadas

R520.5 A firma, firma em rede, membro da equipe de auditoria ou qualquer familiar imediato dessa pessoa não deve manter relacionamento comercial que envolva a manutenção de interesse em entidade não listada quando o cliente de auditoria, conselheiro, diretor do cliente ou qualquer grupo dele, também detém interesse nessa entidade, a menos que:

- (a) o relacionamento comercial seja insignificante para a firma, a firma em rede ou a pessoa, conforme aplicável, e o cliente;
- (b) o interesse financeiro seja irrelevante para o investidor ou grupo de investidores; e
- (c) o interesse financeiro não dê ao investidor ou ao grupo de investidores o poder de controlar a entidade não listada.

Compra de produtos ou serviços

520.6A1 A compra de produtos e serviços de cliente de auditoria por firma, firma em rede, membro da equipe de auditoria ou por qualquer familiar imediato dessa pessoa geralmente não cria ameaça à independência, desde que a transação esteja no curso normal dos negócios 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.

520.6A2 Exemplos de ações que podem eliminar essa ameaça de interesse próprio incluem:

- eliminar ou reduzir a magnitude da transação;
- remover a pessoa da equipe de auditoria.

SEÇÃO 521 – RELACIONAMENTOS FAMILIARES E PESSOAIS

Introdução

521.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

521.2 Os relacionamentos familiares ou pessoais com o pessoal do cliente podem criar uma ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Geral

521.3A1 A ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação pode ser

criada por relacionamentos familiares ou pessoais entre membro da equipe de auditoria e conselheiro, diretor ou, dependendo do seu papel, certos empregados do cliente de auditoria.

521.3A2 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

- as responsabilidades da pessoa na equipe de auditoria;
- o papel do familiar ou outra pessoa no cliente e a proximidade do relacionamento.

Familiar imediato de membro da equipe de auditoria

521.4A1 A ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é criada quando familiar imediato de membro da equipe de auditoria é empregado em posição de exercer influência significativa sobre a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa do cliente.

521.4A2 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

- o cargo ocupado pelo familiar imediato;
- o papel do membro da equipe de auditoria.

521.4A3 Um exemplo de ação que pode eliminar essa ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é a remoção da pessoa da equipe de auditoria.

521.4A4 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é a estruturação das responsabilidades da equipe de auditoria, de forma que o membro da equipe de auditoria não trate de assuntos que são de responsabilidade do familiar imediato.

R521.5 A pessoa não deve participar como membro da equipe de auditoria quando qualquer familiar imediato dessa pessoa:

- (a) for conselheiro ou diretor do cliente de auditoria;
- (b) for empregado em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião; ou
- (c) tiver estado nessa posição durante qualquer período coberto pelo trabalho ou pelas demonstrações contábeis.

Familiar próximo de membro da equipe de auditoria

521.6A1 A ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é criada quando familiar próximo de membro da equipe de auditoria é:

- (a) conselheiro ou diretor do cliente de auditoria; ou
- (b) empregado em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

521.6A2 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

- a natureza do relacionamento entre membro da equipe de auditoria e familiar próximo;
- o cargo ocupado pelo familiar próximo;
- o papel do membro da equipe de auditoria.

521.6A3 Um exemplo de ação que pode eliminar essa ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é a remoção da pessoa da equipe de auditoria.

521.6A4 Um exemplo de ação que pode ser a salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é a estruturação das responsabilidades da equipe de auditoria de forma que o membro da equipe de auditoria não trate de assuntos que são de responsabilidade do familiar próximo.

Outros relacionamentos próximos de membro da equipe de auditoria

R521.7 O membro da equipe de auditoria deve consultar, de acordo com as políticas e procedimentos da firma, se o membro da equipe de auditoria tem relacionamento próximo com a pessoa que não é familiar imediato ou próximo, mas que é:

- (a) conselheiro ou diretor do cliente de auditoria; ou
- (b) empregado em posição de exercer uma influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

521.7A1 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível de ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação criada por esse relacionamento incluem:

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

521.7A2 Um exemplo de ação que pode eliminar essa ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é a remoção da pessoa da equipe de auditoria.

521.7A3 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é a estruturação das responsabilidades da equipe de auditoria, de forma que o membro da equipe de auditoria não trate de assuntos que são de responsabilidade da pessoa com quem o membro da equipe de auditoria tem relação próxima.

Relacionamentos com sócios e empregados da firma

R521.8 Os sócios e empregados da firma devem consultar as políticas e procedimentos da firma se tiverem conhecimento de relacionamento pessoal ou familiar entre:

- (a) sócio ou empregado da firma ou da firma em rede que não é membro da equipe de auditoria; e
- (b) conselheiro, diretor do cliente de auditoria ou empregado do cliente de auditoria em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

521.8A1 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível de ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação criada por esse relacionamento incluem:

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

521.8A2 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento dessas ameaças de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação incluem:

- estruturar as responsabilidades do sócio ou do empregado para reduzir qualquer influência possível sobre o trabalho de auditoria;
- revisão por revisor apropriado do trabalho de auditoria relevante realizado.

SEÇÃO 522 – SERVIÇO RECENTE EM CLIENTE DE AUDITORIA

Introdução

522.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

522.2 Se membro da equipe de auditoria atuou recentemente como conselheiro ou diretor, ou empregado de cliente de auditoria, a ameaça de interesse próprio, de autorrevisão ou de familiaridade pode ser criada. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Atuação durante período coberto pelo relatório de auditoria

R522.3 A equipe de auditoria não deve incluir pessoa que, durante o período coberto pelo relatório de auditoria, foi:

- (a) conselheiro ou diretor do cliente de auditoria; ou
- (b) empregado em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

Atuação anterior ao período coberto pelo relatório de auditoria

522.4A1 A ameaça de interesse próprio, de autorrevisão ou de familiaridade pode ser criada se, antes do período coberto pelo relatório de auditoria, membro da equipe de auditoria foi:

- (a) conselheiro ou diretor do cliente de auditoria; ou
- (b) empregado em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

Por exemplo, a ameaça seria criada se uma decisão tomada ou trabalho realizado pela pessoa no período anterior, enquanto contratado pelo cliente, tiver que ser avaliada no período atual como parte do trabalho de auditoria atual.

522.4A2 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

- o cargo que a pessoa ocupa no cliente;
- o período de tempo desde que a pessoa desligou-se do cliente;
- o papel do membro da equipe de auditoria.

522.4A3 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio, de autorrevisão ou de familiaridade é a revisão por revisor apropriado do trabalho realizado pelo membro da equipe de auditoria.

SEÇÃO 523 – FUNÇÃO DE CONSELHEIRO OU DIRETOR EM CLIENTE DE AUDITORIA

Introdução

523.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

523.2 Atuar como conselheiro ou diretor de cliente de auditoria cria ameaças de autorrevisão e de interesse próprio. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

R523.3 Sócio ou empregado da firma ou da firma em rede não deve atuar como conselheiro ou diretor de cliente de auditoria da firma.

Atuação como secretário

R523.4 O sócio ou empregado da firma ou da firma em rede não deve atuar como secretário de cliente de auditoria da firma, a menos que:

- (a) essa prática seja especificamente permitida nos termos da legislação local ou das regras ou práticas profissionais;
- (b) a administração tome todas as decisões relevantes; e
- (c) as funções e atividades realizadas sejam limitadas àquelas rotineiras e de natureza da administração, como a elaboração de atas e a manutenção de declarações estatutárias.

523.4A1 O cargo de secretário tem diferentes implicações em diferentes jurisdições. As funções podem variar de administrativas (como administração de pessoal e manutenção dos registros da empresa) a funções diversas, como assegurar que a empresa cumpra com os regulamentos ou prestar consultoria sobre assuntos de governança corporativa. Geralmente, considera-se que essa função implica relacionamento próximo com a entidade. Portanto, a ameaça é criada se o sócio ou o empregado da firma ou da firma em rede atuar como secretário de cliente de auditoria (Mais informações sobre a prestação de serviços que não são de assecuração para um cliente de auditoria estão apresentadas na Seção 600.).

SEÇÃO 524 – EMPREGO EM CLIENTE DE AUDITORIA

Introdução

524.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

524.2 Vínculos empregatícios com cliente de auditoria podem criar ameaças de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

524.3A1 A ameaça de familiaridade ou de intimidação pode ser criada se qualquer uma das pessoas a seguir tiver sido membro da equipe de auditoria, sócio da firma ou da firma em rede:

- conselheiro ou diretor do cliente de auditoria;
- empregado em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

Restrições a ex-sócio ou ex-membro da equipe de auditoria

R524.4 A firma deve assegurar que não continua havendo vínculo significativo entre a firma ou firma em rede e:

- (a) ex-sócio que foi contratado por cliente de auditoria da firma; ou
- (b) ex-membro da equipe de auditoria que foi contratado pelo cliente de auditoria se qualquer um dos dois foi contratado pelo cliente de auditoria como:
 - (i) conselheiro ou diretor; ou
 - (ii) empregado em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

Continua havendo vínculo significativo entre a firma ou firma em rede e a pessoa, a menos que:

- (a) a pessoa não tenha direito a nenhum benefício ou pagamento da firma ou da firma em rede que não seja efetuado segundo acordos fixos predeterminados;
- (b) qualquer valor devido para a pessoa não seja material para a firma ou para a firma em rede; e
- (c) a pessoa não continue a participar ou não aparenta participar dos negócios e atividades profissionais da firma ou da firma em rede.

524.4A1 Mesmo se os requisitos do item R524.4 forem cumpridos, a ameaça de familiaridade ou de intimidação ainda pode ser criada.

524.4A2 A ameaça de familiaridade ou de intimidação também pode ser criada se ex-sócio da firma ou da firma em rede foi contratado pela entidade para um dos cargos descritos no item 524.3A1 e a entidade tornou-se, posteriormente, cliente de auditoria da firma.

524.4A3 Os fatores que são relevantes na avaliação do nível dessas ameaças incluem:

- o cargo que a pessoa assumiu no cliente;
- o envolvimento que a pessoa terá com a equipe de auditoria;
- o período de tempo decorrido desde que a pessoa deixou de ser membro da equipe de auditoria ou sócio da firma ou da firma em rede;
- o cargo anterior da pessoa na equipe de auditoria, firma ou firma em rede. Um exemplo é se a pessoa era responsável por manter contato regular com a administração ou com os responsáveis pela governança do cliente.

524.4A4 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento dessas ameaças de familiaridade ou de intimidação incluem:

- modificar o plano de auditoria;
- designar pessoas para a equipe de auditoria com experiência suficiente em relação

à pessoa que foi contratada pelo cliente;

- revisão por revisor apropriado do trabalho do ex-membro da equipe de auditoria.

Membros da equipe de auditoria em negociações de emprego com cliente

R524.5 A firma ou firma em rede deve ter políticas e procedimentos que requerem que os membros da equipe de auditoria notifiquem a firma ou a firma em rede ao iniciarem negociações de emprego com cliente de auditoria.

524.5A1 A ameaça de interesse próprio é criada quando membro da equipe de auditoria participa do trabalho de auditoria sabendo que o membro da equipe de auditoria será contratado, ou pode ser contratado, pelo cliente em algum momento no futuro.

524.5A2 Um exemplo de ação que pode eliminar essa ameaça de interesse próprio é a remoção da pessoa da equipe de auditoria.

524.5A3 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio é a revisão por revisor apropriado de quaisquer julgamentos significativos feitos por essa pessoa enquanto ele esteve na equipe.

Clientes de auditoria que são entidades de interesse público

Sócios-chave da auditoria

R524.6 De acordo com o item R524.8, se a pessoa que foi sócio-chave da auditoria com relação a cliente de auditoria, que é entidade de interesse público, é contratada pelo cliente como:

(a) conselheiro ou diretor; ou

(b) empregado em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião, a independência fica comprometida a menos que, depois que a pessoa deixou de ser sócio-chave da auditoria:

(i) o cliente de auditoria tenha emitido demonstrações contábeis auditadas cobrindo período de, no mínimo, doze meses; e

(ii) a pessoa não era membro da equipe de auditoria no que diz respeito à auditoria dessas demonstrações contábeis.

Sócio-principal ou sócio-diretor (diretor presidente ou equivalente) da firma

R524.7 De acordo com o item R524.8, se a pessoa que foi sócio-principal ou sócio-diretor (diretor presidente ou equivalente) da firma é contratado pelo cliente de auditoria que é entidade de interesse público como:

(a) conselheiro ou diretor; ou

(b) empregado em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião,

a independência fica comprometida, a menos que tenham decorrido doze meses desde que a pessoa foi sócio-principal ou sócio-diretor (diretor presidente ou equivalente) da firma.

Combinação de negócios

R524.8 Como exceção dos itens R524.6 e R524.7, a independência não está comprometida se as circunstâncias descritas nesses itens surgirem em decorrência da combinação de negócios e:

- (a) o cargo não foi levado em consideração na combinação de negócios;
- (b) quaisquer benefícios ou pagamentos devidos ao ex-sócio pela firma ou por firma em rede foram totalmente liquidados, a menos que tenham sido efetuados de acordo com acordos fixos predeterminados, e qualquer valor devido para o sócio não seja material para a firma ou para a firma em rede, conforme aplicável;
- (c) o ex-sócio não continua a participar ou não aparenta participar dos negócios e atividades profissionais da firma ou da firma em rede; e
- (d) a firma discute o cargo do ex-sócio no cliente de auditoria com os responsáveis pela governança.

SEÇÃO 525 – DESIGNAÇÕES TEMPORÁRIAS DE PESSOAL

Introdução

525.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

525.2 O empréstimo de pessoal para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão, de defesa ou de familiaridade. Esta Seção descreve os requisitos específicos e o material de aplicação pertinente para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Geral

525.3A1 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaças criadas pelo empréstimo de pessoal por firma ou firma em rede a cliente de auditoria incluem:

- conduzir a revisão adicional do trabalho realizado pelo pessoal emprestado pode tratar de uma ameaça de autorrevisão;
- não incluir o pessoal emprestado como membro da equipe de auditoria pode tratar da ameaça de familiaridade ou de defesa de interesse de cliente;
- não transferir para o pessoal emprestado a responsabilidade de auditoria por qualquer função ou atividade que o pessoal desempenhou durante a designação temporária de pessoal pode tratar a ameaça de autorrevisão.

525.3A2 Quando ameaças de familiaridade e de defesa de interesse de cliente são criadas pelo empréstimo de pessoal por firma ou firma em rede a cliente de auditoria, de modo que a firma ou a firma em rede torna-se estreitamente alinhada com as opiniões e os interesses da administração, as salvaguardas geralmente não estão disponíveis.

R525.4 A firma ou firma em rede não deve emprestar pessoal para cliente de auditoria, a menos que:

- (a) esse auxílio seja dado somente por curto período de tempo;

- (b) o pessoal não esteja envolvido na prestação de serviços que não são de asseguração que não seriam permitidos nos termos da Seção 600 e de suas subseções; e
- (c) o pessoal não assuma responsabilidades da administração e o cliente de auditoria seja responsável por orientar e supervisionar as atividades do pessoal.

SEÇÃO 540 – LONGA ASSOCIAÇÃO DE PESSOAL (INCLUINDO ROTAÇÃO DE SÓCIOS) COM CLIENTE DE AUDITORIA

Introdução

540.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

540.2 Quando a pessoa fica envolvida em trabalho de auditoria por longo período de tempo, ameaças de familiaridade e de interesse próprio podem ser criadas. Esta Seção descreve os requisitos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual nessas circunstâncias.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

540.3A1 Embora o entendimento de cliente de auditoria e de seu ambiente seja fundamental para a qualidade da auditoria, uma ameaça de familiaridade pode ser criada em decorrência da longa associação, como membro da equipe de auditoria, de pessoa com:

- (a) cliente de auditoria e suas operações;
- (b) a alta administração do cliente de auditoria; ou
- (c) as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião ou as informações financeiras que formam a base das demonstrações contábeis.

540.3A2 A ameaça de interesse próprio pode ser criada em decorrência da preocupação da pessoa em perder cliente de longa data ou de interesse em manter relacionamento pessoal próximo com membro da alta administração ou com os responsáveis pela governança. Essa ameaça pode influenciar o julgamento da pessoa de forma inapropriada.

540.3A3 Os fatores relevantes na avaliação do nível dessas ameaças de familiaridade ou de interesse próprio incluem:

- (a) com relação à pessoa:
 - a duração total do relacionamento da pessoa com o cliente, incluindo se esse relacionamento existia quando a pessoa estava em outra firma;
 - há quanto tempo a pessoa é membro da equipe de trabalho e qual a natureza dos papéis desempenhados;
 - até que ponto o trabalho da pessoa é orientado, revisado e supervisionado por pessoal em cargos superiores;
 - até que ponto a pessoa, em decorrência do seu tempo de serviço, tem capacidade de influenciar o resultado da auditoria, como, por exemplo, tomando decisões-chave ou orientando o trabalho de outros membros da equipe do trabalho;
 - a proximidade do relacionamento da pessoa com a alta administração ou com os responsáveis pela governança;

- a natureza, a frequência e a extensão da interação entre a pessoa e a alta administração ou os responsáveis pela governança;
- (b) com relação ao cliente de auditoria:
- a natureza ou a complexidade das questões contábeis e de apresentação de relatórios financeiros do cliente e se eles mudaram;
 - se houve alguma mudança recente na alta administração ou nos responsáveis pela governança;
 - se houve alguma mudança estrutural na organização do cliente que afeta a natureza, a frequência e a extensão das interações que a pessoa pode ter com a alta administração e com os responsáveis pela governança.

540.3A4 A combinação de dois ou mais fatores pode aumentar ou reduzir o nível das ameaças. Por exemplo, as ameaças de familiaridade criadas ao longo do tempo em decorrência do relacionamento cada vez mais próximo entre a pessoa e membro da alta administração do cliente seriam reduzidas pela saída desse membro da alta administração do cliente.

540.3A5 Um exemplo de ação que pode eliminar as ameaças de familiaridade e de interesse próprio criadas pelo envolvimento de pessoa em trabalho de auditoria por longo período de tempo seria fazer a rotação da pessoa na equipe de auditoria.

540.3A6 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento dessas ameaças de familiaridade ou de interesse próprio incluem:

- mudar o papel da pessoa na equipe de auditoria ou a natureza e a extensão das tarefas desempenhadas pela pessoa;
- revisão do trabalho da pessoa por revisor apropriado que não era membro da equipe de auditoria;
- realizar revisões periódicas e independentes de qualidade, internas ou externas, do trabalho.

R540.4 Se a firma decide que o nível das ameaças criadas somente pode ser tratado mediante rotação da pessoa na equipe de auditoria, a firma deve determinar o período apropriado durante o qual a pessoa não deve:

- (a) ser membro da equipe do trabalho de auditoria;
- (b) efetuar o controle de qualidade do trabalho de auditoria; ou
- (c) exercer influência direta sobre o resultado do trabalho de auditoria.

O período deve ter duração suficiente para permitir que as ameaças de familiaridade e de interesse próprio sejam tratadas. No caso de entidade de interesse público, os itens de R540.5 a R540.20 também são aplicáveis.

Cientes de auditoria que são entidades de interesse público

R540.5 De acordo com os itens de R540.7 a R540.9, com relação à auditoria de entidade de interesse público, a pessoa não deve desempenhar nenhum dos papéis a seguir, ou a combinação desses papéis, por período superior a sete anos cumulativos (período em exercício):

- (a) sócio do trabalho;
- (b) pessoa nomeada como responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho; ou
- (c) qualquer outro sócio-chave da auditoria.

Após o período em exercício, a pessoa deve observar “período de carência”, de acordo com as disposições nos itens de R540.11 a R540.19.

R540.6 No cálculo do período em exercício, a contagem dos anos não deve ser recomeçada a menos que a pessoa deixe de desempenhar qualquer um dos papéis do item R540.5(a) a (c) por período mínimo. Esse período mínimo é o período consecutivo igual a pelo menos o período de carência determinado, de acordo com os itens de R540.11 a R540.13, conforme aplicável ao papel que a pessoa desempenhou no ano imediatamente anterior ao que a pessoa deixou de desempenhar esse papel.

540.6A1 Por exemplo, a pessoa que atuou como sócio do trabalho por quatro anos seguidos por três anos de carência, somente pode atuar como sócio-chave da auditoria após esse período no mesmo trabalho de auditoria por mais três anos (totalizando sete anos cumulativos). Depois disso, essa pessoa deve observar o período de carência, de acordo com o item R540.14.

R540.7 Como exceção ao item R540.5, sócio-chave da auditoria cuja continuidade seja especialmente importante para a qualidade da auditoria pode, em casos raros, devido a circunstâncias imprevistas fora do controle da firma, e com a concordância dos responsáveis pela governança, atuar por mais um ano como sócio-chave da auditoria, desde que a ameaça à independência possa ser eliminada ou reduzida a nível aceitável.

540.7A1 Por exemplo, o sócio-chave da auditoria pode permanecer nesse papel na equipe de auditoria por até um ano a mais em circunstâncias em que, devido a eventos imprevistos, a rotação requerida não tenha sido possível, como pode ser o caso devido à doença grave do pretendo sócio do trabalho. Nessas circunstâncias, isso envolverá uma discussão entre a firma e os responsáveis pela governança sobre as razões pelas quais a rotação planejada não pode ser realizada e a necessidade de salvaguardas para reduzir qualquer ameaça criada.

R540.8 Se o cliente de auditoria torna-se uma entidade de interesse público, uma firma deverá levar em consideração o período de tempo em que a pessoa atendeu ao cliente de auditoria como sócio-chave da auditoria antes de o cliente tornar-se entidade de interesse público na determinação do momento da rotação. Se a pessoa tiver atendido ao cliente de auditoria como sócio-chave da auditoria pelo período de cinco anos cumulativos ou menos quando o cliente se torna entidade de interesse público, o número de anos que a pessoa pode continuar a atender ao cliente antes da rotação é de sete anos menos o número de anos nos quais ele já prestou o serviço. Como exceção ao item R540.5, se a pessoa tiver atendido ao cliente de auditoria como sócio-chave da auditoria pelo período de seis anos cumulativos ou mais quando o cliente se torna entidade de interesse público, a pessoa pode continuar a prestar o serviço com a concordância dos responsáveis pela governança pelo período máximo de dois anos adicionais antes da substituição.

R540.9 Quando a firma tem apenas poucas pessoas com o conhecimento e a experiência necessários para atuar como sócio-chave da auditoria na auditoria de entidade de interesse público, a rotação de sócios-chave da auditoria pode não ser possível. Como exceção ao item R540.5, se o órgão regulador independente na jurisdição relevante previu a isenção da rotação de sócios nessas circunstâncias, a pessoa pode continuar sendo sócio-chave da auditoria por mais sete anos, de acordo com essa isenção, desde que o órgão regulador independente tenha especificado outros requisitos que devem ser aplicados, como o período de tempo que o sócio-chave da auditoria pode ficar isento da rotação ou uma revisão externa independente periódica.

Outras considerações relacionadas com o período em exercício

R540.10 Ao avaliar as ameaças criadas pela longa associação de pessoa com trabalho de auditoria, a firma deve considerar, especificamente, os papéis desempenhados e a duração da associação da pessoa com o trabalho de auditoria antes de a pessoa tornar-se sócio-chave da auditoria.

540.10A1 Pode haver situações em que a firma, ao aplicar a estrutura conceitual, conclui que não é apropriado que a pessoa que é sócio-chave da auditoria continue nesse papel mesmo que o período de tempo em que ele atuou como sócio-chave da auditoria seja inferior a sete anos.

Período de carência

R540.11 Se a pessoa atuou como sócio do trabalho por sete anos cumulativos, o período de carência deve ser de cinco anos consecutivos.

R540.12 Quando a pessoa foi nomeada como sendo responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho e atuou como tal por sete anos cumulativos, o período de carência deve ser de três anos consecutivos.

R540.13 Se a pessoa atuou como sócio-chave da auditoria em funções diferentes das descritas nos itens R540.11 e R540.12 por sete anos cumulativos, o período de carência deve ser de dois anos consecutivos.

Atuação na combinação de papéis de sócio-chave da auditoria

R540.14 Se a pessoa atuou na combinação de papéis de sócio-chave da auditoria e de sócio do trabalho por quatro anos cumulativos ou mais, o período de carência deve ser de cinco anos consecutivos.

R540.15 De acordo com o item R540.16(a), se a pessoa atuou na combinação de papéis de sócio-chave da auditoria e foi o sócio-chave da auditoria responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho por quatro anos cumulativos ou mais, o período de carência deve ser de três anos consecutivos.

R540.16 Se a pessoa atuou na combinação de papéis de sócio do trabalho e foi responsável pela revisão do controle de qualidade do trabalho por quatro anos cumulativos ou mais durante o período em exercício, o período de carência deve:

(a) como exceção ao item R540.15, ser de cinco anos consecutivos quando a pessoa tiver sido sócio do trabalho por três anos ou mais; ou

(b) ser de três anos consecutivos no caso de qualquer outra combinação.

R540.17 Se a pessoa atuou em qualquer combinação de papéis de sócio-chave da auditoria que não aquelas tratadas nos itens de R540.14 a R540.16, o período de carência deve ser de dois anos consecutivos.

R540.18 Na determinação do número de anos que a pessoa foi sócio-chave da auditoria, conforme descrito no item R540.5, a duração do relacionamento deve, quando relevante, incluir o período de tempo em que a pessoa foi sócio-chave da auditoria desse trabalho em outra firma.

Período de carência mais curto estabelecido por lei ou regulamento

R540.19 Quando órgão legislativo ou regulador (ou organização autorizada ou reconhecida por esse órgão legislativo ou regulador) tiver estabelecido período de carência para sócio do trabalho inferior a cinco anos consecutivos, esse período ou período de três anos, dos dois o maior, pode ser substituído pelo período de carência de cinco anos consecutivos especificado nos itens R540.11, R540.14 e R540.16(a), desde que o período em exercício aplicável não ultrapasse sete anos.

Restrições de atividades durante o período de carência

R540.20 Durante o período de carência relevante, a pessoa não deve:

- (a) ser membro da equipe de auditoria ou realizar o controle de qualidade do trabalho de auditoria;
- (b) consultar a equipe de trabalho ou o cliente com relação a questões técnicas ou específicas do setor, transações ou eventos que afetam o trabalho de auditoria (que não sejam discussões com a equipe de trabalho limitadas a trabalho realizado ou conclusões obtidas no último ano do período em exercício da pessoa quando isso continuar a ser relevante para a auditoria);
- (c) ser responsável pela liderança ou coordenação dos serviços profissionais prestados pela firma ou por firma em rede para o cliente de auditoria, ou pela supervisão do relacionamento da firma ou de firma em rede com o cliente de auditoria; ou
- (d) desempenhar qualquer outro papel ou atividade não mencionada acima com relação ao cliente de auditoria, incluindo a prestação de serviços que não são de asseguarção que resultariam:
 - (i) na manutenção, por parte da pessoa, de interação significativa ou frequente com a alta administração ou com os responsáveis pela governança; ou
 - (ii) no exercício, por parte da pessoa, de influência direta sobre o resultado do trabalho de auditoria.

540.20A1 As disposições do item R540.20 não visam evitar que a pessoa assuma papel de liderança na firma ou em firma em rede, como o de sócio principal ou sócio diretor (diretor presidente ou equivalente).

SEÇÃO 600 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE NÃO SÃO DE ASSEGURAÇÃO PARA CLIENTE DE AUDITORIA

Introdução

600.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

600.2 A firma e a firma em rede podem prestar uma gama de serviços que não são de asseguarção para seus clientes de auditoria, de acordo com suas habilidades e especialização. A prestação de serviços que não são de asseguarção para clientes de auditoria pode criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e à independência.

600.3 Esta Seção descreve os requisitos e o material de aplicação pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência na prestação de serviços que não são de asseguarção para clientes de auditoria. As subseções seguintes descrevem os requisitos e o material de aplicação pertinentes quando a firma ou a firma em rede presta certos serviços que não são de

asseguração para clientes de auditoria e indicam os tipos de ameaças que podem ser criadas como resultado. Algumas das subseções incluem requisitos que proíbem expressamente a firma ou a firma em rede de prestar certos serviços para cliente de auditoria em determinadas circunstâncias, porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Geral

R600.4 Antes de a firma ou a firma em rede aceitar serviço que não é de asseguração para cliente de auditoria, a firma deve determinar se a prestação desse serviço pode criar a ameaça à independência.

600.4A1 Os requisitos e o material de aplicação nesta Seção auxiliam a firma na avaliação de certos tipos de serviços que não são de asseguração e das ameaças relacionadas que podem ser criadas se a firma ou a firma em rede prestar serviços que não são de asseguração para cliente de auditoria.

600.4A2 Novas práticas de negócio, a evolução dos mercados financeiros e mudanças na tecnologia da informação estão entre os desdobramentos que tornam impossível fazer uma relação completa dos serviços que não são de asseguração que podem ser prestados para cliente de auditoria. Como resultado, esta Norma não inclui uma lista completa de todos os serviços que não são de asseguração que podem ser prestados para cliente de auditoria.

Avaliação das ameaças

600.5A1 Os fatores relevantes na avaliação do nível de ameaças criadas pela prestação de serviços que não são de asseguração para cliente de auditoria incluem:

- a natureza, o alcance e o objetivo do serviço;
- o nível de confiança que será depositado no resultado do serviço como parte da auditoria;
- o ambiente legal e regulatório em que o serviço é prestado;
- se o resultado do serviço afetar assuntos refletidos nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião, e, caso afirmativo:
 - até que ponto o resultado do serviço terá um efeito material nas demonstrações contábeis;
 - o nível de subjetividade envolvida na determinação dos valores ou do tratamento adequados para esses assuntos refletidos nas demonstrações contábeis;
- o nível de competência da administração e dos empregados do cliente com relação ao tipo de serviço prestado;
- a extensão do envolvimento do cliente na determinação de questões de julgamento importantes;
- a natureza e a extensão do impacto do serviço, se houver, nos sistemas que criam as informações que constituem parte significativa:
 - dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião;
 - dos controles internos sobre os relatórios financeiros do cliente;
- se o cliente é entidade de interesse público. Por exemplo, a prestação de serviço que não é de asseguração para cliente de auditoria que é entidade de interesse público pode ser percebida como geradora de alto nível de ameaça.

600.5A2 As subseções de 601 a 610 incluem exemplos de fatores adicionais que são pertinentes na avaliação do nível de ameaças criadas pela prestação de serviços que não são de asseguração descritos nessas subseções.

Materialidade em relação às demonstrações contábeis

600.5A3 As subseções de 601 a 610 referem-se à materialidade em relação às demonstrações contábeis de cliente de auditoria. O conceito de materialidade em relação à auditoria é tratado na NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria e, em relação à revisão e na NBC TR 2400 – Trabalhos de Revisão de Demonstrações Contábeis. A determinação de materialidade envolve o exercício de julgamento profissional e é afetada por fatores quantitativos e qualitativos. Ela é afetada também por percepções das necessidades de informações financeiras dos usuários.

Diversos serviços que não são de asseguração prestados para o mesmo cliente de auditoria

600.5A4 A firma ou a firma em rede pode prestar diversos serviços que não são de asseguração para cliente de auditoria. Nessas circunstâncias, a consideração do efeito combinado das ameaças criadas pela prestação desses serviços é relevante para a avaliação das ameaças pela firma.

Tratamento de ameaças

600.6A1 As subseções de 601 a 610 incluem exemplos de ações, incluindo salvaguardas, que podem tratar ameaças à independência criadas pela prestação desses serviços que não são de asseguração quando as ameaças não estão em nível aceitável. Esses exemplos não são exaustivos.

600.6A2 Algumas das subseções incluem requisitos que proíbem expressamente a firma ou a firma em rede de prestar certos serviços para cliente de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

600.6A3 O item 120.10A2 da NBC PG 100 inclui a descrição de salvaguardas. Em relação à prestação de serviços que não são de asseguração para clientes de auditoria, as salvaguardas são ações isoladas ou combinadas que a firma deve tomar que efetivamente reduzem as ameaças à independência a nível aceitável. Em algumas situações, quando a ameaça é criada pela prestação de serviço que não é de asseguração para cliente de auditoria, as salvaguardas podem não estar disponíveis. Nessas situações, a aplicação da estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 requer que a firma decline ou descontinue o serviço que não é de asseguração ou o trabalho de auditoria.

Proibição de assunção de responsabilidades da administração

R600.7 A firma ou a firma em rede não deve assumir responsabilidade da administração por cliente de auditoria.

600.7A1 As responsabilidades da administração envolvem controlar, liderar e direcionar a entidade, incluindo tomar decisões sobre a aquisição, a distribuição e o controle de recursos humanos, financeiros, tecnológicos, físicos e intangíveis.

600.7A2 A prestação de serviço que não é de asseguarção para cliente de auditoria cria ameaças de autorrevisão e de interesse próprio se a firma ou a firma em rede assumir responsabilidade da administração ao prestar o serviço. Assumir uma responsabilidade da administração também cria ameaça de familiaridade e pode criar ameaça de defesa de interesse do cliente porque a firma ou a firma em rede torna-se estreitamente alinhada com os objetivos e os interesses da administração.

600.7A3 A determinação de se uma atividade é responsabilidade da administração depende das circunstâncias e requer o exercício de julgamento profissional. Exemplos de atividades que seriam consideradas responsabilidade da administração incluem:

- estabelecer políticas e direcionamento estratégico;
- contratar ou demitir empregados;
- direcionar e assumir a responsabilidade pelas ações dos empregados relação às suas funções;
- autorizar transações;
- controlar ou administrar contas bancárias ou investimentos;
- decidir quais recomendações da firma, da firma em rede ou de outros terceiros implementar;
- reportar os responsáveis pela governança em nome da administração;
- assumir a responsabilidade:
 - o pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações contábeis, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - o pelo planejamento, implementação, monitoramento ou manutenção dos controles internos.

600.7A4 Prestar consultoria e fornecer recomendações para auxiliar a administração de cliente de auditoria a desempenhar suas responsabilidades não significa assumir responsabilidade da administração (ver itens de R600.7 a 600.7A3).

R600.8 Para evitar a assunção de responsabilidade da administração na prestação de serviços que não são de asseguarção para cliente de auditoria, a firma deve estar satisfeita que a administração faz todos os julgamentos e toma as decisões que são de responsabilidade da administração. Isso inclui assegurar que a administração do cliente:

(a) designe pessoa com habilidades, conhecimento e experiência apropriados para ser responsável, a todo momento, pelas decisões do cliente e para supervisionar os serviços. Essa pessoa, de preferência da alta administração, entenderia:

- (i) os objetivos, a natureza e os resultados dos serviços; e
- (ii) as respectivas responsabilidades do cliente e da firma ou da firma em rede;

Contudo, a pessoa não precisa ter especialização para executar ou reexecutar os serviços.

(b) supervisione os serviços e avalie a adequação dos resultados do serviço realizado para o objetivo do cliente;

(c) aceite a responsabilidade pelas ações, se houver, a serem tomadas em decorrência dos resultados dos serviços.

Prestação de serviços que não são de asseguarção para cliente de auditoria que posteriormente se torna entidade de interesse público

R600.9 O serviço que não é de asseguarção prestado, atual ou anteriormente, por firma ou firma em rede para cliente de auditoria compromete a independência da firma quando o cliente se torna entidade de interesse público, a menos que:

- (a) o serviço anterior que não era de asseguração cumpra com as disposições desta Seção referentes a clientes de auditoria que não são entidades de interesse público;
- (b) os serviços que não são de asseguração atualmente em curso que não são permitidos nos termos desta Seção para clientes de auditoria que não são entidades de interesse público sejam terminados antes, ou assim que possível, depois, que o cliente se torna entidade de interesse público; e
- (c) a firma trate as ameaças criadas que não estejam em nível aceitável.

Considerações para certas entidades relacionadas

R600.10 Esta Seção inclui requisitos que proíbem firmas e firmas em rede de assumir responsabilidades da administração ou prestar certos serviços que não são de asseguração para clientes de auditoria. Como exceção a esses requisitos, a firma ou a firma em rede pode assumir responsabilidades da administração ou prestar certos serviços que não são de asseguração que seriam, de outra forma, proibidos para as seguintes entidades relacionadas do cliente, cujas demonstrações contábeis a firma emitirá uma opinião:

- (a) a entidade que tem controle direto ou indireto sobre o cliente;
- (b) a entidade que tem interesse financeiro direto no cliente se essa entidade tem influência significativa sobre o cliente e o interesse no cliente é material para essa entidade; ou
- (c) a entidade que está sob o mesmo controle que o cliente, desde que todas as condições a seguir sejam atendidas:
 - (i) a firma ou a firma em rede não emite uma opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade relacionada;
 - (ii) a firma ou a firma em rede não assume responsabilidade da administração, direta ou indiretamente, pela entidade sobre cujas demonstrações contábeis a firma emitirá uma opinião;
 - (iii) os serviços não criam ameaça de autorrevisão porque os resultados dos serviços não estarão sujeitos a procedimentos de auditoria; e
 - (iv) a firma trata outras ameaças criadas pela prestação desses serviços que não estão em nível aceitável.

SUBSEÇÃO 601 – ELABORAÇÃO DE REGISTROS CONTÁBEIS E DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Introdução

601.1 A prestação de serviços contábeis e de escrituração para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão.

601.2 Além dos requisitos específicos e do material de aplicação nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços contábeis e de escrituração contábil para cliente de auditoria. Esta Subseção inclui requisitos que proíbem as firmas ou as firmas em rede de prestarem certos serviços contábeis e de escrituração contábil para clientes de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

601.3A1 Os serviços contábeis e de escrituração contábil compreendem ampla gama de serviços, incluindo:

- elaboração de registros contábeis e demonstrações contábeis;
- registros de transações;
- serviços de folha de pagamento.

601.3A2 A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Essas responsabilidades incluem:

- determinação das políticas contábeis e do tratamento contábil de acordo com essas políticas;
- preparação ou alteração de documentos fonte ou originação de dados, em formato eletrônico ou outro formato, evidenciando a ocorrência de transação. Exemplos incluem:
 - pedidos de compra;
 - registros de folha de pagamento;
 - pedidos de clientes;
- originação ou alteração de lançamentos no livro diário;
- determinação ou aprovação das classificações contábeis de transações.

601.3A3 O processo de auditoria requer diálogo entre a firma e a administração do cliente de auditoria que pode envolver:

- aplicação de normas ou políticas contábeis e requisitos de divulgação de demonstrações contábeis;
- avaliação da adequação do controle e dos métodos financeiros e contábeis utilizados na determinação dos valores apresentados de ativos e passivos;
- proposta de ajuste de lançamentos no livro diário.

Essas atividades são consideradas como sendo parte normal do processo de auditoria e, geralmente, não criam ameaças, contanto que o cliente seja responsável pela tomada de decisões na elaboração de registros contábeis e das demonstrações contábeis.

601.3A4 Da mesma forma, o cliente pode solicitar assistência técnica sobre assuntos para 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 técnica sobre questões contábeis, como a conversão de demonstrações contábeis existentes de uma estrutura de práticas contábeis para outra. Exemplos incluem:

- cumprimento das políticas contábeis do grupo;
- transição para uma estrutura de práticas contábeis diferente, como as normas internacionais de contabilidade.

Geralmente, esses serviços não criam ameaças, desde que nem a firma nem a firma em rede assuma responsabilidade que seja da administração.

Serviços contábeis e de escrituração contábil rotineiros ou de natureza mecânica

601.4A1 Serviços contábeis e de escrituração contábil que são rotineiros ou de natureza mecânica requerem pouco ou nenhum julgamento profissional. Alguns exemplos desses serviços são:

- elaborar cálculos ou relatórios de folha de pagamento baseados em dados originados pelo cliente para aprovação e pagamento pelo cliente;
- registrar transações recorrentes cujos valores são facilmente determinados a partir

de documentos fonte ou dados de origem, como conta de luz ou água em que o cliente determinou ou aprovou a classificação contábil apropriada;

- calcular a depreciação de ativos fixos quando o cliente determina a política contábil e estimativa da vida útil e os valores residuais;
- registro de transações codificadas pelo cliente no razão geral;
- registro de lançamentos aprovados pelo cliente no balancete.
- elaboração demonstrações contábeis com base em informações no balancete aprovado pelo cliente e notas explicativas com base em registros aprovados pelo cliente.

Cientes de auditoria que não são entidades de interesse público

R601.5 A firma ou firma em rede não deve prestar para cliente de auditoria que não é uma entidade de interesse público serviços contábeis e de escrituração contábil, incluindo a elaboração de demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião ou de informações financeiras que formam a base das demonstrações contábeis, a menos que:

(a) os serviços sejam de natureza rotineira ou mecânica; e

(b) a firma trate todas as ameaças criadas pela prestação desses serviços que não estão em nível aceitável.

601.5A1 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaça de autorrevisão criada pela prestação de serviços contábeis e de escrituração contábil de natureza rotineira ou mecânica incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por um profissional que não esteve envolvido na prestação do serviço.

Cientes de auditoria que são entidades de interesse público

R601.6 De acordo com o item R601.7, a firma ou firma em rede não deve prestar para cliente de auditoria que é entidade de interesse público serviços contábeis e de escrituração contábil, incluindo a elaboração de demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião ou de informações financeiras que formam a base dessas demonstrações contábeis.

R601.7 Como exceção ao item R601.6, a firma ou firma em rede pode prestar serviços contábeis e de escrituração contábil de natureza rotineira ou mecânica, para divisões ou entidades relacionadas de cliente de auditoria que é entidade de interesse 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 irrelevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião; ou

(b) o serviço referir-se a assuntos que são coletivamente irrelevantes para as demonstrações contábeis da divisão ou da entidade relacionada.

SUBSEÇÃO 602 – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS

Introdução

602.1 A prestação de serviços administrativos para cliente de auditoria geralmente não cria ameaça.

602.2 Além do material de aplicação específico nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços administrativos.

Material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

602.3A1 Serviços administrativos envolvem auxiliar clientes em suas tarefas rotineiras ou de natureza mecânica no curso normal das operações. Esses serviços requerem pouco ou nenhum julgamento profissional e são de natureza burocrática.

602.3A2 Exemplos de serviços administrativos incluem:

- serviços de processamento de texto;
- preparação de formulários administrativos ou legais para aprovação do cliente;
- envio desses formulários conforme instruções do cliente;
- monitoramento das datas de entrega e aviso ao cliente de auditoria sobre essas datas.

SUBSEÇÃO 603 – SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO

Introdução

603.1 A prestação de serviços de avaliação para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente.

603.2 Além dos requisitos e do material de aplicação específicos nesta Subseção, os requisitos específicos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços de avaliação para cliente de auditoria. Esta Subseção inclui requisitos que proíbem as firmas ou as firmas em rede de prestarem certos serviços de avaliação para clientes de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

603.3A1 A avaliação consiste em desenvolver premissas em relação a acontecimentos futuros, na aplicação de metodologias e técnicas apropriadas e na combinação de ambos para calcular determinado valor, ou gama de valores, para ativo, passivo, ou negócio como um todo.

603.3A2 Se a firma ou firma em rede é solicitada a realizar uma avaliação para auxiliar cliente de auditoria em suas obrigações de apresentação de relatórios fiscais ou para fins de planejamento tributário, e os resultados da avaliação não terão efeito direto nas demonstrações contábeis, o material de aplicação descrito nos itens de 604.9A1 a 604.9A5, relacionado com esses serviços, é aplicável.

603.3A3 Os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaças de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente criadas pela prestação de serviços de avaliação para cliente de auditoria incluem:

- o uso e o objetivo do laudo de avaliação;

- se o laudo de avaliação será divulgado para o público;
- a extensão do envolvimento do cliente na determinação e aprovação da metodologia de avaliação e outros assuntos de julgamento importantes;
- o grau de subjetividade inerente ao item para avaliações que envolvem metodologias padrão ou estabelecidas;
- se a avaliação terá efeito relevante sobre as demonstrações contábeis;
- a extensão e clareza das divulgações nas demonstrações contábeis;
- o grau de dependência em eventos futuros de tal natureza que pode criar volatilidade inerente significativa nos valores envolvidos.

603.3A4 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaças incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço pode tratar de ameaças de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente;
- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por um profissional apropriado que não esteve envolvido na prestação do serviço pode tratar de ameaça de autorrevisão.

Cientes de auditoria que não são entidades de interesse público

R603.4 A firma ou firma em rede não deve prestar serviço de avaliação para cliente de auditoria que não é entidade de interesse público se:

(a) a avaliação envolve grau significativo de subjetividade; e

(b) a avaliação terá efeito material nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

603.4A1 Certas avaliações não envolvem grau significativo de subjetividade. Esse é provavelmente o caso em que as premissas básicas são estabelecidas por lei ou regulamento ou são amplamente aceitas e em que as técnicas e metodologias a serem usadas são baseadas em normas geralmente aceitas ou previstas por lei ou regulamento. Nessas circunstâncias, os resultados da avaliação realizada por duas ou mais partes provavelmente não serão significativamente diferentes.

Cientes de auditoria que são entidades de interesse público

R603.5 A firma ou firma em rede não deve prestar serviço de avaliação para cliente de auditoria que é entidade de interesse público se o serviço de avaliação tiver efeito relevante, separadamente ou em conjunto, nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

SUBSEÇÃO 604 – SERVIÇOS FISCAIS

Introdução

604.1 A prestação de serviços fiscais para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente.

604.2 Além dos requisitos e do material de aplicação específicos nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços fiscais para cliente

de auditoria. Esta Subseção inclui requisitos que proíbem as firmas e as firmas em rede de prestarem certos serviços fiscais para clientes de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

604.3A1 Os serviços fiscais compreendem ampla gama de serviços, incluindo:

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

Embora esta Subseção trate de cada tipo de serviço tributário relacionado acima sob tópicos separados, na prática, as atividades envolvidas na prestação de serviços fiscais são frequentemente inter-relacionadas.

604.3A2 Os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaças criadas pela prestação de serviços tributários para cliente de auditoria incluem:

- as características específicas do serviço;
- o grau de conhecimento tributário dos empregados do cliente;
- o sistema usado pelas autoridades fiscais para avaliar e administrar o imposto em questão e o papel da firma ou da firma em rede nesse processo;
- a complexidade do regime tributário relevante e o grau de julgamento necessário para sua aplicação.

Elaboração de declarações de impostos

Todos os clientes de auditoria

604.4A1 A prestação de serviços de elaboração de declarações de impostos geralmente não criam ameaça.

604.4A2 Os serviços de elaboração de declarações de impostos envolvem:

- auxiliar os clientes com suas obrigações referentes a relatórios fiscais esboçando e compilando as informações, incluindo o valor do imposto devido (geralmente em formulários padronizados), que devem ser enviados às autoridades fiscais aplicáveis;
- prestar consultoria sobre o tratamento de transações passadas nas declarações de impostos e responder em nome do cliente de auditoria às solicitações das autoridades fiscais de informações adicionais e análise (por exemplo, fornecendo explicações e suporte técnico para a abordagem que está sendo usada).

604.4A3 Os serviços de elaboração de declarações de impostos são baseados geralmente em informações históricas e envolvem principalmente a análise e a apresentação dessas informações históricas nos termos da 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 considera apropriado.

Cálculos de impostos com a finalidade de elaborar lançamentos contábeis

Todos os clientes de auditoria

604.5A1 A elaboração de cálculos de passivos (e ativos) fiscais circulantes e diferidos para cliente de auditoria com a finalidade de preparar os lançamentos contábeis que serão, posteriormente, auditados pela firma cria ameaça de autorrevisão.

604.5A2 Além dos fatores no item 604.3A2, um fator relevante na avaliação do nível de ameaça criada na elaboração desses cálculos para cliente de auditoria é se o cálculo pode ter efeito material nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

Clientes de auditoria que não são entidades de interesse público

604.5A3 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaça de autorrevisão quando o cliente não é entidade de interesse público incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por profissional apropriado que não esteve envolvido na prestação do serviço.

Clientes de auditoria que são entidades de interesse público

R604.6 A firma ou firma em rede não deve preparar cálculos de impostos correntes e impostos diferidos passivos (ou ativos) para cliente de auditoria que é entidade de interesse público com a finalidade de preparar os lançamentos contábeis que são relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

604.6A1 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no item 604.5A3 para tratar de ameaças de autorrevisão também são aplicáveis na preparação de cálculos de impostos correntes e impostos diferidos passivos (ou ativos) para cliente de auditoria que é entidade de interesse público que são irrelevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

Planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária

Todos os clientes de auditoria

604.7A1 A prestação de serviços de planejamento tributário e de outros serviços de consultoria tributária pode criar ameaça de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente.

604.7A2 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.

604.7A3 Além do item 604.3A2, os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaças de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente criadas pela prestação

serviços de planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária a clientes de auditoria incluem:

- o grau de subjetividade envolvido na determinação do tratamento apropriado para a consultoria tributária nas demonstrações contábeis;
- se o tratamento fiscal é suportado por lei ou é de outra forma aprovado pela autoridade fiscal antes da elaboração das demonstrações contábeis. Por exemplo, se a consultoria prestada em decorrência dos serviços de planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária:
 - o é claramente suportada pela autoridade fiscal ou outro precedente;
 - o é prática estabelecida;
 - o tem base em legislação fiscal que provavelmente prevaleça;
- até que ponto o resultado da consultoria tributária terá efeito relevante nas 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.

604.7A4 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento dessas ameaças incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço pode tratar de ameaças de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente;

- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por profissional apropriado que não esteve envolvido na prestação do serviço pode tratar da ameaça de autorrevisão;
- obter autorização prévia das autoridades fiscais pode tratar de ameaças de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente.

Quando a eficácia da consultoria tributária depende de tratamento contábil ou apresentação específicos

R604.8 A firma ou firma em rede não deve prestar serviços de planejamento tributário e outros serviços de consultoria tributária para cliente de auditoria quando a eficácia da consultoria tributária depende de tratamento contábil ou apresentação específicos nas demonstrações contábeis e:

- (a) a equipe de auditoria tem dúvida razoável sobre a adequação do respectivo tratamento contábil ou da respectiva apresentação nos termos da estrutura de relatório financeiro relevante; e
- (b) o resultado ou os efeitos da consultoria tributária terão efeito material nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

Serviços tributários que envolvem avaliações

Todos os clientes de auditoria

604.9A1 A prestação de serviços de avaliação para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente.

604.9A2 A firma ou firma em rede pode realizar uma avaliação somente para fins

fiscais quando o resultado da avaliação não tiver efeito direto nas demonstrações contábeis (ou seja, as demonstrações contábeis são afetadas somente por meio de lançamentos contábeis relacionados com impostos). Isso geralmente não criaria ameaças se o efeito nas demonstrações contábeis for irrelevante ou se a avaliação for sujeita à revisão externa pela autoridade fiscal ou autoridade reguladora semelhante.

604.9A3 Se a avaliação realizada para fins fiscais não for sujeita à revisão externa e o efeito for relevante para as demonstrações contábeis, além do item 604.3A2, os fatores a seguir são pertinentes na avaliação do nível de ameaças de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente criadas na prestação desses serviços para cliente de auditoria:

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

604.9A4 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaças incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço pode tratar de ameaças de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente;
- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por profissional apropriado que não esteve envolvido na prestação do serviço pode tratar de ameaça de autorrevisão;

- obter autorização prévia das autoridades fiscais pode tratar de ameaças de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente.

604.9A5 A firma ou firma em rede também pode realizar uma avaliação fiscal para auxiliar cliente de auditoria com suas obrigações de apresentação de relatórios fiscais ou para fins de planejamento tributário quando o resultado da avaliação tiver efeito direto nas demonstrações contábeis. Nessas situações, os requisitos e o material de aplicação descritos na Subseção 603 relacionados com serviços de avaliação se aplicam.

Assessoria na solução de disputas fiscais

Todos os clientes de auditoria

604.10A1 A prestação de assessoria na solução de disputas fiscais para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente.

604.10A2 Uma disputa fiscal pode chegar ao ponto em que as autoridades fiscais tenham comunicado ao cliente de auditoria que argumentos sobre um assunto específico foram rejeitados e a autoridade fiscal ou o cliente encaminha o assunto para decisão em processo formal, como, por exemplo, perante tribunal.

604.10A3 Além do item 604.3A2, os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaças de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente criado pela prestação de assessoria na solução de disputas fiscais para cliente de auditoria incluem:

- o papel desempenhado pela administração na solução da disputa;
- até que ponto o resultado da disputa terá efeito material nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião;
- se o aconselhamento fornecido é o objeto da disputa fiscal;

- até que ponto o assunto é suportado por lei ou regulamento fiscal, outro precedente ou prática estabelecida;
- se os processos são conduzidos publicamente.

604.10A4 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaças incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço pode tratar de ameaças de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente;
- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por profissional apropriado que não esteve envolvido na prestação do serviço pode tratar da ameaça de autorrevisão.

Solução de assuntos fiscais que envolvem a atuação como defensor

R604.11 A firma ou firma em rede não deve prestar serviços tributários que envolvem prestação de assessoria na solução de disputas fiscais para cliente de auditoria se:

- (a) os serviços envolverem a atuação como defensor de cliente de auditoria perante tribunal ou fórum na solução de assunto fiscal; e
- (b) os valores envolvidos forem relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

604.11A1 O item R604.11 não impede a firma ou firma em rede de desempenhar papel contínuo de consultora em relação ao assunto que está sendo apreciado por tribunal ou fórum como, por exemplo:

- resposta a solicitações específicas de informações;
- esclarecer fatos sobre o trabalho realizado;
- auxílio ao cliente na análise de assuntos fiscais relacionados com o assunto.

604.11A2O que constitui “tribunal ou fórum” depende de como os processos tributários são apreciados na jurisdição específica.

SUBSEÇÃO 605 – SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA

Introdução

605.1 A prestação de serviços de auditoria interna para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão.

605.2 Além dos requisitos e do material de aplicação específicos nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços de auditoria interna para cliente de auditoria. Esta Subseção inclui requisitos que proíbem as firmas e as firmas em rede de prestarem certos serviços de auditoria interna para clientes de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

605.3A1 Os serviços de auditoria interna envolvem auxiliar o cliente de auditoria na execução de suas atividades de auditoria interna. As atividades de auditoria interna podem incluir:

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

605.3A2 O alcance 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.

R605.4 Na prestação de serviço de auditoria interna para cliente de auditoria, a firma deve estar satisfeita que:

(a) o cliente designa um profissional apropriado e qualificado, de preferência da alta administração, para:

- (i) ser responsável o tempo todo pelas atividades de auditoria interna; e
 - (ii) assumir a responsabilidade por planejar, implementar e manter os controles internos.
- (b) a administração ou os responsáveis pela governança do cliente revisam, avaliam e aprovam o alcance, 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 devem ser implementadas e administra o processo de implementação; e
- (e) a administração do cliente comunica aos responsáveis pela governança as constatações e recomendações significativas resultantes dos serviços de auditoria interna.

605.4A1 O item R600.7 impede a firma ou firma em rede de assumir responsabilidade da administração. A execução de parte significativa das atividades de auditoria interna do cliente aumenta a possibilidade de que o pessoal da firma ou da firma em rede que presta serviços de auditoria interna assumirá responsabilidade da administração.

605.4A2 Exemplos de serviços de auditoria interna que envolvem assumir responsabilidades da administração incluem:

- estabelecer políticas de auditoria interna ou a orientação estratégica de atividades de auditoria interna;
- direcionar e assumir a responsabilidade pelas ações dos empregados de auditoria interna da entidade;
- decidir quais recomendações resultantes das atividades de auditoria interna devem ser implementadas;
- comunicar os resultados das atividades de auditoria interna aos responsáveis pela

governança em nome da administração;

- realizar procedimentos que fazem parte dos controles internos, como revisar e aprovar mudanças a privilégios de acesso de dados de empregados;
- assumir a responsabilidade pelo planejamento, implementação, monitoramento e manutenção dos controles internos;
- executar serviços de auditoria interna terceirizados, compreendendo toda ou parte substancial da função de auditoria interna quando a firma ou a firma em rede for responsável por determinar o alcance do serviço da auditoria interna e pode ter responsabilidade por um ou mais dos assuntos observados acima.

605.4A3 Quando a firma utiliza o trabalho da função de auditoria interna em trabalho de auditoria, as NBCs TA requerem a realização de procedimentos para avaliar a adequação desse trabalho. Da mesma forma, quando a firma ou firma em rede aceita o serviço de prestação de serviços de auditoria interna para cliente de auditoria, os resultados desses serviços podem ser usados na condução da auditoria externa. Isso cria ameaça de autorrevisão devido à possibilidade de que a equipe de auditoria usará os resultados do serviço de auditoria interna para fins do trabalho de auditoria sem:

(a) avaliar adequadamente esses resultados; ou

(b) exercer o mesmo nível de ceticismo profissional que seria exercido quando o serviço de auditoria interna é realizado por pessoas que não são membros da firma.

605.4A4 Os fatores pertinentes na avaliação do nível dessa ameaça de autorrevisão incluem:

- a materialidade dos valores correspondentes das demonstrações contábeis;
- o risco de distorção das premissas relacionadas com esses valores das demonstrações contábeis;
- o grau de confiança que a equipe de auditoria deposita no serviço da auditoria interna, inclusive no decorrer da auditoria externa.

605.4A5 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento da ameaça de autorrevisão é o uso de profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço.

Clientes de auditoria que são entidades de interesse público

R605.5 A firma ou firma em rede não deve prestar serviços de auditoria interna para cliente de auditoria que é entidade de interesse público se os serviços estiverem relacionados com:

(a) parte significativa dos controles internos sobre relatórios financeiros;

(b) sistemas contábeis financeiros que criam informações que são, separadamente ou em conjunto, relevantes para os registros contábeis ou demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião; ou

(c) valores ou divulgações que são, separadamente ou em conjunto, relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

SUBSEÇÃO 606 – SERVIÇOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

Introdução

606.1 A prestação de serviços de Tecnologia da Informação (TI) para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão.

606.2 Além dos requisitos e do material de aplicação específicos nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços relacionados com sistemas de TI para cliente de auditoria. Esta Subseção inclui requisitos que proíbem as firmas e as firmas em rede de prestarem certos serviços de sistemas de TI a clientes de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

606.3A1 Os serviços de TI incluem o desenho ou a implementação de sistemas de *hardware* ou *software*. Os sistemas de TI podem:

- (a) agregar dados fonte;
- (b) fazer parte dos controles internos de relatórios financeiros; ou
- (c) gerar informações que afetam os registros contábeis ou as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas divulgações.

Entretanto, os sistemas de TI também podem envolver assuntos que não estão relacionados com os registros contábeis ou com os controles internos dos relatórios financeiros ou das demonstrações contábeis do cliente de auditoria.

606.3A2 O item R600.7 impede a firma ou firma em rede de assumir a responsabilidade da administração. A prestação dos serviços de TI a seguir para cliente de auditoria geralmente não cria ameaça, desde que o pessoal da firma ou da firma em rede não assuma responsabilidade da administração:

- (a) desenho ou implementação de sistemas de TI que não estão relacionados com os controles internos de relatórios financeiros;
- (b) desenho ou implementação de sistemas de TI que não criam informações que formam parte significativa dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis;
- (c) implementação de *software* de prateleira para a apresentação de relatórios sobre as informações contábeis ou financeiras que não foi desenvolvido pela firma ou pela firma em rede se a personalização necessária para atender às necessidades do cliente não for significativa; e
- (d) avaliação e apresentação de recomendações referentes a sistema de TI desenhado, implementado ou operado por outro prestador de serviço ou pelo cliente.

R606.4 Na prestação de serviços de TI para cliente de auditoria, a firma ou a firma em rede deve estar satisfeita que:

- (a) o cliente reconhece sua responsabilidade por estabelecer e monitorar sistema de controles internos;
- (b) o cliente atribui a responsabilidade de tomar todas as decisões relacionadas com o desenho e com a implementação do sistema de *hardware* ou *software* a empregado qualificado, de preferência da alta administração;
- (c) o cliente toma todas as decisões relacionadas com o processo de desenho e implementação;
- (d) o cliente avalia a adequação e os resultados do desenho e da implementação do sistema; e
- (e) o cliente é responsável pela operação do sistema (*hardware* ou *software*) e pelos dados que usa ou gera.

606.4A1 Os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaça de autorrevisão criada pela prestação de serviços relacionados com sistemas de TI para cliente de auditoria incluem:

- a natureza do serviço;
- a natureza dos sistemas de TI e até que ponto eles afetam ou interagem com os registros contábeis ou com as demonstrações contábeis do cliente;
- o grau de confiança que será depositado nos sistemas de TI específicos como parte da auditoria.

606.4A2 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento da ameaça de autorrevisão é o uso de profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço.

Clientes de auditoria que são entidades de interesse público

R606.5 A firma ou firma em rede não deve prestar serviços de sistemas de TI para cliente de auditoria que é entidade de interesse público se os serviços envolverem o desenho ou a implementação de sistemas de TI que:

- (a) formam parte significativa dos controles internos sobre relatórios financeiros; ou
- (b) geram informações que são significativas para os registros contábeis ou as demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

SUBSEÇÃO 607 – SERVIÇO DE SUPORTE A LITÍGIO

Introdução

607.1 A prestação de certos serviços de suporte a litígios para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente.

607.2 Além do material de aplicação específico nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços de suporte a litígios para cliente de auditoria.

Material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

607.3A1 Serviços de suporte a litígios podem incluir atividades como:

- assistência no gerenciamento e na recuperação de documentos;
- atuação como testemunha, incluindo como perito;
- cálculo de danos estimados ou outros valores que podem se tornar recebíveis ou exigíveis em virtude de litígios ou outras disputas legais.

607.3A2 Os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaças de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente criadas pela prestação de serviços de suporte a litígios para cliente de auditoria incluem:

- o ambiente legal e regulatório no qual o serviço é prestado, como, por exemplo, se um perito é escolhido e nomeado por tribunal;
- a natureza e as características do serviço;

- até que ponto o resultado do serviço de suporte a litígios tem efeito material nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

607.3A3 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento dessa ameaça de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente é o uso de profissional que não é membro da equipe de auditoria para executar o serviço.

607.3A4 Se a firma ou firma em rede presta serviço de suporte a litígios para cliente de auditoria e o serviço envolve a estimativa de danos ou de outros valores que afetam as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião, os requisitos e o material de aplicação descritos na Subseção 603 relacionados com os serviços de avaliação se aplicam.

SUBSEÇÃO 608 – SERVIÇOS LEGAIS

Introdução

608.1 A prestação de serviços legais para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente.

608.2 Além dos requisitos e do material de aplicação específicos nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços legais para cliente de auditoria. Esta Subseção inclui requisitos que proíbem as firmas e as firmas em rede de prestarem certos serviços legais para clientes de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

608.3A1 Os serviços legais são definidos como todos os serviços em que a pessoa que presta os serviços deve:

- (a) ter habilitação legal exigida para a prática do direito; ou
- (b) ser habilitado para a prática do direito perante os tribunais da jurisdição na qual os serviços serão prestados.

Atuação como consultor

608.4A1 Dependendo da jurisdição, os serviços de assessoria jurídica podem incluir ampla e diversificada gama de áreas, incluindo serviços corporativos e comerciais a clientes de auditoria, como, por exemplo:

- suporte a contratos;
- suporte a cliente de auditoria na execução de transação;
- fusões e aquisições;
- suporte e auxílio ao departamento jurídico interno de cliente de auditoria;
- *due diligence* legal e reestruturação.

608.4A2 Os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaças de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente criadas pela prestação de serviços de assessoria jurídica para cliente de auditoria incluem:

- a materialidade do assunto específico relacionada com as demonstrações contábeis do cliente;
- a complexidade do assunto legal e o grau de julgamento necessário para a prestação do serviço.

608.4A3 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaças incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço pode tratar da ameaça de autorrevisão e de defesa de interesse do cliente;
- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por profissional apropriado que não esteve envolvido na prestação do serviço pode tratar da ameaça de autorrevisão.

Atuação como assessor jurídico

R608.5 O sócio ou empregado da firma ou da firma em rede não deve atuar como assessor jurídico para assuntos jurídicos de cliente de auditoria.

608.5A1 O cargo de assessor jurídico é, geralmente, um cargo da alta administração que tem grande responsabilidade pelos assuntos jurídicos da empresa.

Atuação em papel de defesa

R608.6 A firma ou firma em rede não deve atuar em papel de defesa para 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 uma opinião.

608.6A1 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento da ameaça de autorrevisão criada na atuação em papel de defesa para cliente de auditoria quando os valores envolvidos não são relevantes para as demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço;
- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por profissional apropriado que não esteve envolvido na prestação do serviço.

SUBSEÇÃO 609 – SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO

Introdução

609.1 A prestação de serviços de recrutamento para cliente de auditoria pode criar ameaças de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação.

609.2 Além dos requisitos e do material de aplicação específicos nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços de recrutamento para cliente de auditoria. Esta Subseção inclui requisitos que proíbem as firmas e as firmas em rede de prestarem certos serviços de recrutamento para clientes de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

609.3A1 Os serviços de recrutamento podem incluir atividades como:

- desenvolvimento de descrição de cargo;
- desenvolvimento de processo para identificar e selecionar potenciais candidatos;
- busca ou procura de candidatos;
- triagem de possíveis candidatos para o cargo por meio de:
 - o revisão das qualificações profissionais ou competência dos candidatos e determinação de sua adequação para o cargo;
 - o a realização de verificações das referências de potenciais candidatos;
 - o entrevista e seleção de candidatos adequados e prestação de consultoria quanto à qualificação dos candidatos;
- determinação dos termos do trabalho e negociação de detalhes, como salário, carga horária e outras remunerações.

609.3A2 O item R600.7 impede a firma ou firma em rede de assumir responsabilidade da administração. A prestação dos serviços a seguir para cliente de auditoria geralmente não cria ameaça desde que o pessoal da firma ou da firma em rede não assuma responsabilidade da administração:

- revisão das qualificações profissionais de uma série de candidatos e prestação de consultoria quanto a sua adequação para o cargo;
- entrevista de candidatos e prestação de consultoria quanto à competência de candidato para cargos de contabilidade financeira, administrativos ou de controle.

R609.4 Quando a firma ou firma em rede presta serviços de recrutamento para cliente de auditoria, ela deve estar satisfeita que:

(a) o cliente atribui a responsabilidade pela tomada de todas as decisões administrativas relacionadas com a contratação do candidato para o cargo a empregado qualificado, de preferência, da alta administração; e

(b) o cliente toma todas as decisões relacionadas com o processo de contratação, incluindo:

- determinação da adequação de possíveis candidatos e seleção de candidatos adequados para o cargo;
- determinação dos termos do trabalho e negociação de detalhes, como salário, carga horária e outras remunerações.

609.5A1 Os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaças de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação criadas pela prestação de serviços de recrutamento para cliente de auditoria incluem:

- a natureza da assistência solicitada;
- o papel da pessoa a ser recrutada;
- quaisquer conflitos de interesse ou relacionamentos que possam existir entre os candidatos e a firma que presta a consultoria ou o serviço.

609.5A2 Um exemplo de ação que pode ser salvaguarda no tratamento dessa ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação é o uso de profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço.

Serviços de recrutamento que são proibidos

R609.6 Na prestação de serviços de recrutamento para cliente de auditoria, a firma ou a firma em rede não deve atuar como negociadora em nome do cliente.

R609.7 A firma ou firma em rede não deve prestar serviço de recrutamento para cliente de auditoria se o serviço estiver relacionado com:

- (a) busca ou procura de candidatos; ou
- (b) realização de verificações das referências de possíveis candidatos com relação aos seguintes cargos:
 - (i) conselheiro ou diretor da entidade; ou
 - (ii) membro da alta administração em posição de exercer influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis ou das demonstrações contábeis do cliente sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

SUBSEÇÃO 610 – SERVIÇOS FINANCEIROS CORPORATIVOS

Introdução

610.1 A prestação de serviços financeiros corporativos para cliente de auditoria pode criar ameaça de autorrevisão ou de defesa.

610.2 Além dos requisitos e do material de aplicação específicos nesta Subseção, os requisitos e o material de aplicação nos itens de 600.1 a R600.10 são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual na prestação de serviços financeiros corporativos para cliente de auditoria. Esta Subseção inclui requisitos que proíbem as firmas e as firmas em rede de prestarem certos serviços de finanças corporativas para clientes de auditoria em determinadas circunstâncias porque as ameaças criadas seriam tão significativas que nenhuma salvaguarda poderia reduzir as ameaças a nível aceitável.

Requisitos e material de aplicação

Todos os clientes de auditoria

610.3A1 Exemplos de serviços financeiros corporativos que podem criar ameaça de autorrevisão ou de defesa de interesse do cliente incluem:

- auxiliar cliente de auditoria a desenvolver estratégias corporativas;
- identificar possíveis metas a serem atingidas pelo cliente de auditoria;
- aconselhar sobre operações de alienação;
- auxiliar em operações de captação de recursos;
- prestar consultoria sobre estruturação;
- prestar consultoria para a estruturação de operação financeira corporativa ou para acordos de financiamento que afetam diretamente os valores que serão informados nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

610.3A2 Os fatores pertinentes na avaliação do nível de ameaças criadas pela prestação de serviços financeiros corporativos para cliente de auditoria incluem:

- o grau de subjetividade envolvida na determinação do tratamento adequado para o resultado ou para os efeitos da consultoria financeira corporativa nas demonstrações contábeis;
- até que ponto:
 - o resultado da consultoria financeira corporativa afeta diretamente os valores registrados nas demonstrações contábeis;
 - os valores são relevantes para as demonstrações contábeis;

- se a eficácia da consultoria financeira corporativa depende de tratamento contábil ou da apresentação em particular nas demonstrações contábeis e se há dúvida quanto à adequação do respectivo tratamento contábil ou da respectiva apresentação nos termos da estrutura de relatório financeiro relevante.

610.3A3 Exemplos de ações que podem ser salvaguardas no tratamento de ameaças incluem:

- usar profissionais que não são membros da equipe de auditoria para executar o serviço pode tratar de ameaças de autorrevisão e de defesa;
- revisão do trabalho de auditoria ou do serviço prestado por profissional apropriado que não esteve envolvido na prestação do serviço pode tratar da ameaça de autorrevisão.

Serviços financeiros corporativos que são proibidos

R610.4 A firma ou firma em rede não deve prestar serviços financeiros corporativos para cliente de auditoria que envolvem a promoção, a negociação ou a subscrição de ações de cliente de auditoria.

R610.5 A firma ou firma em rede não deve prestar consultoria financeira corporativa para cliente de auditoria quando a eficácia dessa consultoria depende de tratamento contábil ou de apresentação específica nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião e:

- (a) a equipe de auditoria tem dúvida razoável sobre a adequação do respectivo tratamento contábil ou da respectiva apresentação nos termos da estrutura de relatório financeiro relevante; e
- (b) o resultado ou os efeitos da consultoria financeira corporativa terão efeito material nas demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá uma opinião.

SEÇÃO 800 – RELATÓRIOS SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA PROPÓSITOS ESPECÍFICOS QUE INCLUEM RESTRIÇÃO DE USO E DE DISTRIBUIÇÃO (TRABALHOS DE AUDITORIA E REVISÃO)

Introdução

800.1 A firma deve cumprir com os princípios fundamentais, ser independente e aplicar a estrutura conceitual descrita na Seção 120 da NBC PG 100 para identificar, avaliar e tratar ameaças à independência.

800.2 Essa Seção descreve certas modificações nesta Norma que são permitidas em determinadas circunstâncias que envolvem auditorias de demonstrações contábeis para propósitos específicos em que o relatório inclui restrição ao uso e à distribuição. Nesta Seção, o trabalho para a emissão de relatório de uso e distribuição restritos nas circunstâncias descritas no item R800.3 é denominado "trabalho de auditoria elegível".

Requisitos e material de aplicação

Geral

R800.3 Quando a firma pretende emitir relatório sobre a auditoria de demonstrações contábeis para propósitos específicos que inclui restrição ao uso e à distribuição, os requisitos de independência descritas nesta Norma devem ser elegíveis para as modificações que são permitidas por esta Seção, mas somente se:

- (a) a firma comunica aos usuários previstos do relatório os requisitos de independência modificados que devem ser aplicados na prestação do serviço; e
- (b) os usuários previstos do relatório entendem a finalidade e as limitações do relatório e concordam explicitamente com a aplicação das modificações.

800.3A1 Os usuários previstos do relatório podem obter entendimento da finalidade e das limitações do relatório ao participar diretamente, ou indiretamente por meio de representante com autoridade para atuar pelos usuários previstos, no estabelecimento da natureza e do alcance do trabalho. Em qualquer um dos casos, essa participação ajuda a firma a comunicar aos usuários previstos os assuntos relacionados com a independência, incluindo as circunstâncias que são pertinentes para a aplicação da estrutura conceitual. Ela também permite que a firma obtenha a concordância dos usuários previstos com os requisitos de independência modificados.

R800.4 Quando os usuários previstos são uma classe de usuários que não são especificamente identificáveis por nome na época em que os termos do trabalho são estabelecidos, a firma deve, posteriormente, informar esses usuários sobre os requisitos de independência modificados e acordados por seu representante.

800.4A1 Por exemplo, quando os usuários previstos são uma classe de usuários como credores em acordo de empréstimo sindicalizado, a firma pode descrever os requisitos de independência modificados na carta de contratação para o representante dos credores. O representante pode então disponibilizar a carta de contratação da firma para os membros do grupo de credores para atender à exigência de que a firma informe esses usuários sobre os requisitos de independência modificados e acordados pelo representante.

R800.5 Quando a firma realiza trabalho de auditoria elegível, quaisquer modificações nesta Norma devem ser limitadas àquelas descritas nos itens de R800.7 a R800.14. A firma não deve aplicar essas modificações quando a auditoria de demonstrações contábeis é exigida por lei ou regulamento.

R800.6 Se a firma também emite relatório de auditoria que não inclui restrição ao uso e à distribuição para o mesmo cliente, ela deve aplicar esta Norma a esse trabalho de auditoria.

Entidades de interesse público

R800.7 Quando a firma realiza trabalho de auditoria elegível, ela não precisa aplicar os requisitos de independência descritos nesta Norma que se aplicam apenas a trabalhos de auditoria de entidades de interesse público.

Entidades relacionadas

R800.8 Quando a firma realiza trabalho de auditoria elegível, as referências a “cliente de auditoria” nesta Norma não precisam incluir suas entidades relacionadas. Entretanto, quando a equipe de auditoria sabe ou tem motivo para acreditar que uma relação ou circunstância envolvendo entidade relacionada do cliente é relevante para a avaliação da independência da firma em relação ao cliente, a equipe de auditoria deve incluir essa entidade relacionada na identificação, na avaliação e no tratamento de ameaças à independência.

Redes e firmas em rede

R800.9 Quando a firma realiza trabalho de auditoria elegível, os requisitos específicos relacionados com as firmas em rede descritas nesta Norma não precisam ser aplicados. Entretanto, quando a firma sabe ou tem motivo para acreditar que ameaças à independência são criadas por quaisquer interesses e relacionamentos de firma em rede, a firma deve avaliar essas ameaças.

Interesses financeiros, empréstimos e garantias, relações comerciais próximas e relações familiares e pessoais

R800.10 Quando a firma realiza trabalho de auditoria elegível:

(a) as disposições pertinentes descritas nas Seções 510, 511, 520, 521, 522, 524 e 525 precisam ser aplicadas somente aos membros da equipe de trabalho, seus familiares imediatos e, quando aplicável, seus familiares próximos;

(b) a firma deve identificar, avaliar e tratar quaisquer ameaças à independência criadas por interesses e relacionamentos, conforme descritos nas Seções 510, 511, 520, 521, 522, 524 e 525, entre o cliente de auditoria e os membros da equipe de auditoria a seguir:

(i) aqueles que prestam consultoria sobre assuntos técnicos ou assuntos específicos do setor, transações ou eventos; e

(ii) aqueles que efetuam o controle de qualidade para o trabalho, incluindo os que realizam a revisão do controle de qualidade do trabalho; e

(c) a firma deve avaliar e tratar quaisquer ameaças que a equipe de trabalho tem motivo para acreditar 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.

800.10A1 Outras pessoas na firma que podem influenciar diretamente o resultado do trabalho de auditoria incluem aqueles que recomendam a remuneração ou que exercem a supervisão direta, a administração ou outra forma de monitoramento do sócio do trabalho em relação à execução do trabalho de auditoria, incluindo aqueles em todos os níveis superiores sucessivamente acima do sócio do trabalho até a pessoa que é o sócio principal ou sócio diretor (diretor presidente ou equivalente) da firma.

R800.11 Quando a firma realiza trabalho de auditoria elegível, a firma deve avaliar e tratar quaisquer ameaças que a equipe de trabalho tem motivo para acreditar que são criadas por interesses financeiros no cliente de auditoria detidos por pessoas, conforme descrito nos itens R510.4(c) e (d), R510.5, R510.7, 510.10A5 e 510.10A9.

R800.12 Quando a firma realiza trabalho de auditoria elegível, ela, na aplicação das disposições descritas nos itens R510.4(a), R510.6 e R510.7 para interesses da firma, não deve deter interesse direto ou interesse indireto relevante no cliente de auditoria.

Emprego em cliente de auditoria

R800.13 Quando a firma realiza trabalho de auditoria elegível, ela deve avaliar e tratar quaisquer ameaças criadas por relacionamentos empregatícios, conforme descritos nos itens de 524.3A1 a 524.5A3.

Prestação de serviços que não são de asseguração

R800.14 Se a firma realiza trabalho de auditoria elegível e presta serviço que não é de asseguração para o cliente de auditoria, ela deve cumprir com as Seções de 410 a 430

e a Seção 600, incluindo suas subseções, sujeita aos itens de R800.7 a R800.9.

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2020, e revoga a NBC PA 290, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.311/2010, e suas alterações (R1) e (R2), publicadas no DOU, Seção 1, de 14/12/2010, 28/5/2014 e 26/5/2017, respectivamente.

Brasília, 21 de novembro de 2019.

Contador Zulmir Ivânio Breda
Presidente
Ata CFC n.º 1.057.

ANEXO III – DECLARAÇÃO DE INDEPENDÊNCIA

À TATICCA AUDITORES INDEPENDENTES

Período base da Declaração :/...../..... a/...../.....

Eu confirmo que:

Estou ciente de todas as políticas da firma relacionadas à independência e que se aplicam sempre às normas de ética e independência dispostas na NBC PA 400 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão.

Li o Código de Ética do Contador constante na Manual de Metodologia de Auditoria da TATICCA e tenho me comportado segundo este código, agindo com integridade, objetividade, ceticismo e imparcialidade, estando isento de conflitos de interesses.

Acessei a lista de clientes de auditoria da firma antes de assinar esta declaração.

Antes de realizar qualquer investimento financeiro, consulto a lista de clientes da firma a fim de identificar se tal investimento poderia causar uma ameaça a independência.

Eu, assim como meus familiares imediatos:

- a) não possuímos interesse financeiro direto ou indireto relevante em cliente de auditoria;
- b) não contratamos empréstimo ou solicitamos garantias às instituições que são clientes de auditoria com procedimentos, prazos e condições de financiamento anormais;
- c) não mantemos depósitos ou conta de corretagem em cliente de auditoria que é banco, corretora ou instituição semelhante, em condições comerciais anormais;
- d) não concedemos nem garantimos empréstimos a cliente de auditoria;
- e) não temos relacionamento comercial relevante com cliente de auditoria;
- f) não compramos produto ou serviço de cliente de auditoria fora do curso normal do negócio nos quais os termos não são equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes.

Não tenho relacionamentos familiares imediatos e pessoais com conselheiros, diretores ou empregados em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis de um cliente de auditoria em que atuei como membro da equipe.

Não tenho familiar próximo na função contábil ou na função de supervisão do relatório financeiro no cliente de auditoria em que atuei como membro da equipe.

Não desempenhei a função de conselheiro, diretor ou empregado de cliente de auditoria. Não estou em negociação empregatícia com cliente de auditoria. Não aceitei presentes e afins de valores relevantes (superior a R\$500,00).

Aplicável somente para sócios

Não realizei ou estou realizando os tipos de serviço abaixo relacionados para clientes de auditoria que sejam de interesse público:

- Serviços em que se atua e se tome responsabilidades como se fosse parte da administração da entidade;
- Serviços de auxílio ou preparação de registros contábeis e / ou demonstrações contábeis (*);
- Serviços de avaliação, por exemplo: avaliação de empresas e reavaliação de ativos (*);
- Serviços fiscais como de assistência tributária, fiscal e parafiscal, elaboração de declarações, cálculos, planejamento tributário, assessoria em disputas (*);
- Serviços de auditoria interna (*);
- Serviços de tecnologia da informação (*);
- Serviços de suporte a litígio (*);
- Serviços financeiros corporativos;
- Empréstimos de funcionários por período de tempo prolongado e / ou que o profissional assuma as responsabilidades da administração;
- Serviços de recrutamento;
- Serviços Legais.

Para clientes que não sejam de interesse público, analisei os serviços assinalados com (*) considerando também a extensão do trabalho, escopo e salvaguardas, realizando consulta ao Sócio Líder de Controle de Qualidade para assegurar que não se enquadram na proibição de prestação de serviços, consoante determinado pela NBC PA 400.

Sempre consulto a lista de clientes da firma antes de firmar um contrato de prestação de serviço de auditoria ou serviço relacionado para ver se já é prestado algum serviço para este cliente que possa resultar em uma ameaça à independência.

Forneci à firma as informações relevantes sobre trabalhos sob minha responsabilidade conforme modelo apresentado no Anexo VI no Manual da firma – Modelo de Informações Referente à Carteira de Clientes.

Comuniquei tempestivamente meus investimentos financeiros ao Sócio Líder do Controle de Qualidade, conforme modelo apresentado no Anexo V no Manual da firma – Modelo de Informação sobre Investimentos.

Não possuo cliente de auditoria em que os honorários de auditoria representam mais de 15% do total do faturamento da minha carteira.

Não fiz acordos que englobam honorários contingentes referentes a trabalhos de auditoria. Com relação a outros serviços de não asseguração que envolveram honorários contingentes para clientes de auditoria, fiz consulta antecipada ao Sócio Líder de Controle de Qualidade para avaliação de ameaças à independência.

Estive em conformidade com as políticas, normas e regras de independência da

firma e dos órgãos reguladores relacionadas à rotação dos sócios.

Não me deparei com circunstâncias e relações que criem uma ameaça à independência.

Destarte, asseguro que estou em acordo com as políticas e procedimentos da firma no que se refere à ética profissional e requisitos de independência para trabalho de auditoria, de revisão limitada ou especial, o que inclui o disposto no Código de Ética do Contador constante no Manual de Metodologia de Auditoria da TATICCA e o disposto na NBCPA 290 (R2) – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão.

Nome

Local e data Assinatura.

ANEXO IV – DECLARAÇÃO DE CONFIDENCIALIDADE

À TATICCA AUDITORES INDEPENDENTES

As normas e regulamentos da profissão determinam que uma das responsabilidades do contabilista quando este atua como auditor é manter a confidencialidade.

Informação confidencial se refere a qualquer informação sobre clientes que chegue a um profissional como resultado de sua associação com a firma, a não ser que tal informação esteja publicamente disponível.

Eu confirmo que li, entendi e estou de acordo com as políticas da firma em relação à confidencialidade e que concordo que essas obrigações permanecem pelo prazo legal, mesmo que eu não seja mais colaborador da firma.

Nome

Local e data Assinatura.

ANEXO V – MODELO DE INFORMAÇÕES SOBRE INVESTIMENTOS

Nome do Investimento	Tipo	Nome da Instituição Financeira ou emissor	Data do Investimento e Data de Venda/Liquidação	Informações Adicionais – quando necessário

ANEXO VI – MODELO DE INFORMAÇÕES REFERENTES À CARTEIRA DE CLIENTES

Nº	Nome do Cliente	Segmento	Escritório	Característica do Cliente
----	-----------------	----------	------------	---------------------------

Auditoria de Grupo	Tipo de trabalho	Relatórios a serem emitidos	Prazo para entrega dos relatórios	Sócio
--------------------	------------------	-----------------------------	-----------------------------------	-------

Desde quando atua como sócio	Gerente Diretor	Desde quando atua como gerente/diretor	Sócio revisor	Desde quando atua como sócio revisor
------------------------------	-----------------	--	---------------	--------------------------------------

Estrutura do relatório financeiro/prática contábil	Órgão regulador relacionado	Horas totais	Honorários totais	Vencidos? Desde quando?	Já foi emitido relatório do ano?
--	-----------------------------	--------------	-------------------	-------------------------	----------------------------------

Código de Conduta



O Código de Conduta baseia-se nos valores que compartilhamos.

Quem somos

Nossos Valores

- Pessoas que demonstram integridade, respeito e espírito de equipe.
- Pessoas com energia, entusiasmo e coragem para liderar.
- Pessoas que constroem relacionamentos sempre fazendo a coisa certa.

As Pessoas da TATICCA

Todos os dias, cada um de nós se depara com escolhas desafiadoras e difíceis. Isso simplesmente faz parte do contexto em que vivemos e, além disso, trabalhamos em um ambiente de negócios complexo e exigente.

A integridade e o profissionalismo que trazemos para esses desafios definem a reputação da TATICCA.

Nosso Código de Conduta oferece um conjunto claro de padrões para a nossa conduta profissional. Ele fornece a cada um de nós a estrutura ética e comportamental que orienta nossas reações às desafiadoras e, às vezes difíceis escolhas com as quais nos deparamos. Ele também reflete os compromissos contidos na Nossa Declaração de Valores.

Sempre que nos deparamos com uma questão ética, cada um de nós tem a responsabilidade de reagir de forma que nossas ações reflitam nossos valores. Sempre que houver um problema, você encontrará neste Código informações sobre apoio adicional e recursos que estão disponíveis para todos nós. O cumprimento integral do Código de Conduta é fundamental.

Ao viver de acordo com os compromissos contidos no Código, enviamos uma clara mensagem àqueles com quem trabalhamos sobre a força do nosso comprometimento com a conduta ética e com a demonstração de qualidade em tudo o que fazemos. Assim, protegemos e elevamos a reputação da TATICCA, atendendo às expectativas de nossos colaboradores, clientes e comunidades.

Código de Conduta da TATICCA

O Código de Conduta da TATICCA estabelece a estrutura ética sobre a qual baseamos nossas decisões, como indivíduos e como membros de nossa organização. O Código está fundamentado em nossos valores e crenças, fornecendo uma base sólida para tudo o que fazemos.

Nosso Código de Conduta está dividido em cinco categorias, as quais apresentam os princípios básicos a serem observados por todos na TATICCA, e que visam a orientar nosso comportamento em todas as áreas de nossa atividade.

- 1. Trabalhando com Colegas**
- 2. Trabalhando com Clientes e com Outras Pessoas**
- 3. Agindo com Integridade Profissional**
- 4. Mantendo nossa Objetividade e Independência**
- 5. Respeitando o Capital Intelectual**

Esperamos que todos os que trabalham na TATICCA pautem sua conduta de acordo com os princípios estabelecidos no Código de Conduta. Caso você não compreenda os princípios contidos no Código, ou tenha dúvidas sobre como aplicá-lo, consulte um colega devidamente capacitado a esclarecer suas dúvidas.

Nosso Compromisso

O Código de Conduta se aplica a todos os colaboradores da TATICCA, independentemente de função ou cargo.

- Promovemos e apoiamos o Código de Conduta em nossas atividades profissionais diárias, por meio de liderança pessoal e prática de negócios.
- Espera-se que cada um de nós pautar sua conduta de acordo com os princípios estabelecidos no Código de Conduta. Nós estimulamos a consulta e a busca por aconselhamento, quando apropriado, a partir dos recursos disponíveis para auxiliar na aplicação do Código.
- Entendemos que divergências ou violações ao Código de Conduta não serão aceitas e que devemos nos sentir à vontade para comentá-las, sem receio de retaliação, com um colega apropriado ou comunicá-las utilizando canal direto correspondente para assuntos relacionados com ética. A TATICCA não permite discriminação ou retaliação de qualquer espécie em decorrência de boa-fé a respeito de comportamento ilegal ou antiético.
- Reconhecemos que violações ao Código de Conduta podem gerar ações disciplinares, podendo ocorrer, inclusive, ao término do vínculo empregatício ou de participação societária na Firma.
- Afirmamos por escrito nosso entendimento dos princípios contidos no Código de Conduta e nosso compromisso com sua observância.

1. Trabalhando com Colegas

- Construimos relacionamentos com os colegas com base na confiança mútua e na certeza de que cada um de nós tem o compromisso pessoal e profissional de fazer a coisa certa.
- Estamos comprometidos com a adoção de uma comunicação aberta e honesta.
- Estamos comprometidos com o trabalho em equipe com pessoas que apresentam características de diversidade e que assumam a responsabilidade pessoal perante os outros participantes da equipe pelas contribuições que fizerem.
- Contamos com nossos colegas para oferecer um serviço de qualidade a nossos clientes, também visando nosso desenvolvimento pessoal.
- Cultivamos a integridade, o respeito e o espírito de equipe.
- Consultamos nossos colegas e valorizamos as posições que divergem das nossas, bem como as opiniões dos que questionam nossos pontos de vista.
- Consideramos a experiência multicultural e a diversidade como pontos fortes de nossa organização. Nesse sentido, nós nos respeitamos mutuamente e nos empenhamos para ter um ambiente de inclusão, livre de discriminação, intimidação e constrangimentos.
- Estimulamos e apoiamos o desenvolvimento profissional de nossos colegas e promovemos a realização individual e o aprendizado constante.

- Esperamos e fornecemos feedback de uma forma regular, franca e construtiva e reconhecemos o sucesso de maneira positiva.

2. Trabalhando com Clientes e com Outras Pessoas

Nenhum cliente ou relacionamento externo é mais importante do que a ética, a integridade e a reputação da TATICCA.

Trabalhando com clientes...

- Na condição de profissionais, estamos comprometidos em justificar a confiança que outros depositam em nós.
- Estamos comprometidos com o oferecimento de serviços de qualidade que reflitam nossa capacidade profissional e sejam adequados para atender às necessidades e resolver os problemas específicos de nossos clientes.
- Demonstramos força e coragem para enfrentar o desafio de bem servir aos clientes e não temos qualquer receio de apresentar a eles informações que não sejam agradáveis.
- Apoiamos nossos colaboradores e nos dispomos a deixar de trabalhar para qualquer cliente que pressione nossos colaboradores ou os ameace durante o exercício de suas atividades profissionais.

Trabalhando com órgãos normativos...

- Observamos os regulamentos e normas profissionais que são aplicáveis a nós e trabalhamos ativamente junto aos órgãos normativos que supervisionam nossa conduta profissional, de forma a assegurar que os regulamentos e normas por eles estabelecidos atendam às necessidades do mercado, que estão em constante mutação.

Trabalhando com outras pessoas...

- Refutamos práticas comerciais antiéticas ou ilegais em todas as circunstâncias.
- Evitamos trabalhar com clientes e com outras pessoas cujas normas são incompatíveis com o nosso Código de Conduta.
- Trabalhamos em coordenação, conforme apropriado, com outros membros de nossa classe profissional em temas de interesse público.
- Reconhecemos nossa responsabilidade de termos um papel ativo e positivo ao apoiarmos a construção de uma sociedade bem-sucedida e sustentável.

3. Agindo com Integridade Profissional

Nossa integridade profissional...

- Observamos as leis, regulamentos e normas que se aplicam a nós em nossa conduta profissional.
- Preservamos o nome TATICCA. Não deturpamos a posição que a TATICCA assume em temas de natureza profissional ou de qualquer outra natureza.
- Promovemos a cultura da consulta. Nós resolvemos questões relacionadas com a ética e consultamos as pessoas adequadas para ajudar a resolvê-las. Nós não nos escondemos nem ignoramos os problemas.
- Disponibilizamos linhas diretas para tratar de temas delicados relacionados à ética.

- Entendemos e observamos as políticas e os procedimentos estabelecidos pela TATICCA.

Nossa abordagem competitiva...

- Reconhecemos que nossa vantagem competitiva é alcançada por meio da excelência de nossa assessoria profissional e da qualidade do serviço que prestamos.
- Praticamos a concorrência com energia e vigor, e reconhecemos a necessidade de ser honestos em nosso comportamento competitivo.
- Não oferecemos favorecimentos pessoais para garantir a contratação de nossos trabalhos.

Documentando nosso trabalho...

- Documentamos adequadamente os trabalhos realizados para os clientes e nossas operações comerciais, de acordo com as políticas da TATICCA e respectivas exigências legais e profissionais.
- Nunca destruímos ou modificamos documentos, nem recomendamos sua destruição ou modificação, por qualquer razão ilegal ou inadequada.

Nossos honorários...

- Cobramos honorários adequados pelos serviços que prestamos, segundo as condições acordadas e as regras profissionais que observamos.

Tempo despendido e despesas...

- Exigimos que as horas reais trabalhadas e as despesas incorridas sejam informadas.
- Incorremos em despesas de acordo com as políticas da TATICCA ou, quando acordado, com as políticas de despesa de nossos clientes.

4. Mantendo nossa objetividade e independência

Nossa objetividade...

- Mantemos e afirmamos nossa objetividade e independência, reconhecendo que elas são fundamentais no que se refere às nossas responsabilidades profissionais.
- Empregamos o ceticismo profissional.
- Rejeitamos pressão inadequada de clientes e de outras pessoas.
- Estamos atentos a conflitos de interesse de caráter pessoal e profissional e tomamos providências imediatas e adequadas para resolver ou tratar de quaisquer conflitos que possam surgir.
- Não aceitamos pagamentos ou itens de valor que possam ser encarados como fatores de influência sobre nossas conclusões ou assessoria.

Nossa independência...

- Observamos as normas de independência da TATICCA, inclusive as restrições aplicáveis às nossas famílias. Entendemos que elas podem, às vezes, ser mais rigorosas do que as exigências aplicáveis de caráter profissional e legal.
- Evitamos relacionamentos que comprometam – ou pareçam comprometer – nossa objetividade e independência.
- Estamos continuamente atentos à nossa independência.

5. Respeitando o Capital Intelectual

Respeitamos e mantemos sigilo sobre as informações confidenciais obtidas ou relacionadas com nossos clientes ou terceiros, bem como informações a respeito de nossas pessoas, de acordo com a legislação local e normas profissionais.

- Tomamos medidas proativas para proteger nossos documentos, computadores e outros dispositivos de dados que contenham informações pessoais ou confidenciais.
- Obtemos, desenvolvemos e protegemos a propriedade intelectual de forma apropriada. Respeitamos as restrições ao seu uso e reprodução.
- Usamos e compartilhamos conhecimento interno e externo, de acordo com as políticas da TATICCA e com nossas obrigações legais e profissionais.
- Reconhecemos que cada um de nós é responsável por manter nosso conhecimento profissional atualizado e por compartilhar as melhores práticas.

Onde procurar apoio

Ao desenvolver este Código, a TATICCA reconhece que nenhum código pode abranger todas as eventualidades – e que de vez em quando poderemos precisar de apoio para tratar de algumas situações que se apresentem durante o curso normal de nossas atividades diárias.

Dessa forma, o recomendado é que se busque aconselhamento junto ao superior imediato ou diretamente com o Sócio.

Colocando o Código de Conduta em prática

Este Código de Conduta proporciona a todos na TATICCA uma estrutura para ajudar na tomada de decisões acertadas. Os princípios estabelecidos no Código nos fornecem um conjunto de normas, fundamentadas em nossos valores, sobre os quais pautamos nossa conduta em todas as áreas de nossa atividade profissional.

Como colocar o Código em prática? Como cada um de nós pode se certificar de que estamos vivendo de acordo com os compromissos que assumimos segundo o Código?

Se você não tem certeza sobre o que fazer ou está enfrentando uma situação difícil, faça a você mesmo as perguntas abaixo. Isso poderá ajudá-lo a estabelecer o caminho mais apropriado:

1. Será que eu fiz uma consulta adequada junto aos colegas?
2. Será que as ações que estou tomando têm base legal e estão de acordo com as normas estabelecidas por nossa classe profissional?
3. Estou comprometendo a minha integridade, a integridade da TATICCA ou a de nossos clientes?
4. Estou preservando os valores da TATICCA?
5. Estou dando aos outros o mesmo tratamento que espero que seja dado a mim?
6. Procuro escolher a ação mais ética entre as alternativas possíveis? Eu me sinto bem com a minha escolha?
7. Se eu documentar minha decisão, será que uma pessoa que dela venha a tomar conhecimento concordará com minha ação?
8. Será que minhas ações podem comprometer a reputação da TATICCA?

ANEXO VIII – CHECKLIST DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DO CONTROLE DE QUALIDADE

(PREPARADO COM BASE NO MODELO DE PEER REVIEW DO CFC)

PROCEDIMENTO - TESTE	SIM	NÃO	N/A	COMENTÁRIOS
Solicitar o Manual de Metodologia de Auditoria da Firma.				
Identificar se este é revisado regularmente e qual a data da última revisão.				
Avaliar se o conteúdo deste está de acordo com as normas de auditoria aplicáveis.				
Certificar-se de que este Manual é disponibilizado a todos os profissionais (enviado por e-mail, disponibilizado na intranet, etc.).				
Certificar-se que a Firma está documentando todas as suas políticas, procedimentos e controles a fim de promover uma cultura interna ressaltando a importância da qualidade.				
Certificar-se que o Sócio Líder do Controle de Qualidade tem experiência, capacidade e autoridade suficientes e apropriadas e se este se comunica regularmente com o responsável final pelo controle de qualidade (presidente, sócio líder da firma, etc.).				
Solicitar a convocação de profissionais para as reuniões regulares nas quais se trata: (a) das políticas, procedimentos e controles de qualidade e das ferramentas disponibilizadas pela firma para este fim; (b) dos princípios fundamentais de ética profissional e questiona-se se estes tiveram conhecimento de qualquer não conformidade; (c) da orientação aos profissionais a notificar prontamente a firma sobre as circunstâncias e relações				

<p>que criam uma ameaça à independência e se estes têm conhecimento de alguma situação que pode criar tal ameaça;</p> <p>(d) da orientação aos profissionais a endereçar as reclamações e alegações de que o trabalho realizado pela firma não está de acordo com as normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis ao Sócio Líder do Controle de Qualidade.</p>				
Identificar se o Manual estabelece políticas e procedimentos relativos à independência.				
Solicitar a lista de profissionais do departamento de auditoria, obter uma amostra e inspecionar a declaração anual de independência destes, atentando se estão assinadas e datadas.				
Solicitar a lista de profissionais contratados durante o ano e que atuam nos trabalhos de auditoria. Obter uma amostra e inspecionar a declaração de confidencialidade, atentando a se esta está datada e assinada.				
<p>Obter uma lista dos trabalhos de auditoria realizados durante o ano, de todos os sócios e todos os escritórios, e selecionar uma amostra.</p> <p>Solicitar os contratos de prestação de serviço, a fim de verificar a existência da cláusula de confidencialidade e a adequação do conteúdo da carta de contratação exigido consoante NBC TA 210. Observar também se estes estão datados e assinados.</p>				
Para a seleção acima, pedir que o sócio e alguém da equipe dele acesse a lista de clientes da firma, observando se é prestado outro serviço que não auditoria para o cliente, o que pode resultar em ameaça à independência. Em caso afirmativo, se isso foi discutido com o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
Avaliar se os sócios dos trabalhos estão fornecendo informações relevantes sobre o cliente e o trabalho que permita à firma avaliar o impacto geral, se houver, sobre				

os requisitos de independência.				
<p>Pedir uma lista dos novos clientes de auditoria do ano, efetuar uma amostra e solicitar evidência de comunicação do sócio da necessidade de inclusão deste cliente na carteira da firma.</p> <p>Certificar-se de que os nomes dos clientes selecionados constam da lista de clientes disponibilizadas regularmente aos sócios da firma.</p>				
<p>Obter o nome de todos os sócios integrantes da firma que realizam trabalhos de auditoria ou relacionados.</p> <p>Selecionar alguns sócios e para estes pedir a composição dos seus investimentos (Vide Modelo V).</p> <p>Confrontar os dados informados na composição com a lista de clientes da firma, a fim de identificar se estes possuem investimentos em clientes da firma.</p> <p>Em caso afirmativo, avaliar se isso foi comunicado ao Sócio Líder do Controle de Qualidade, se causa ameaça à independência, e se medidas de salvaguarda cabíveis foram tomadas.</p>				
Indagar o Sócio Líder de Controle de Qualidade se houve alguma comunicação de não conformidade em relação a ética profissional e / ou a independência. Em caso afirmativo, solicitar a documentação que evidencia esta comunicação.				
<p>Nos casos de ocorrência de uma ou mais das situações a seguir, identificar quais medidas foram tomadas para reduzir o risco de ameaça à independência a um nível aceitável, e se medidas disciplinares foram aplicadas aos profissionais onde:</p> <ul style="list-style-type: none"> • membro da equipe de auditoria ou um familiar imediato dessa pessoa tenha obtido interesse financeiro direto ou indireto relevante em 				

<p>cliente de auditoria;</p> <ul style="list-style-type: none"> • membro da equipe de auditoria ou seus familiares imediatos tenham contraído empréstimo ou solicitaram garantias às instituições que são clientes de auditoria com procedimentos, prazos e condições de financiamento anormais; • membro da equipe de auditoria ou seu familiar imediato tenha concedido ou garantido um empréstimo a cliente de auditoria; • membro da equipe de auditoria ou o familiar imediato dessa pessoa que apresentaram relacionamento comercial relevante com cliente de auditoria; • membro da equipe de auditoria ou familiar imediato dessa pessoa que comprou produto ou serviço de cliente de auditoria, cujos termos não foram equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes; • membro chave da equipe de auditoria que tenha relacionamentos familiares imediatos e pessoais com conselheiros, diretores ou empregado em cargo que exerça influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis de um cliente; • quando o sócio do trabalho designou como membro da equipe de um cliente de auditoria um profissional que recentemente desempenhou a função de conselheiro, diretor ou empregado do cliente; • quando foi prestado serviço que não é de asseguarção elencado no item I.3.6 do Manual de Controle de Qualidade a um cliente de auditoria sem discutir possíveis ameaças de independência com o Sócio Líder do Controle de Qualidade; • quando o sócio de auditoria tenha 				
---	--	--	--	--

feito acordo de honorários contingentes para trabalhos de auditoria.				
Indagar o Sócio Líder de Controle de Qualidade se houve circunstâncias de ameaças à independência da firma em um trabalho de auditoria ou qualquer situação de conflito de interesse. Em caso afirmativo, solicitar uma lista das ocorrências e avaliar como estas foram tratadas, a fim de reduzir tal ameaça ou conflito a um nível aceitavelmente baixo.				
<p>Obter e avaliar o controle relativo à rotação de sócios de trabalhos de auditoria.</p> <p>Nos casos em que o mesmo sócio é responsável pelo mesmo trabalho de auditoria por mais de 5 anos para entidades classificadas como de interesse público, identificar se tal fato foi comunicado ao Sócio Líder do Controle de Qualidade e como as salvaguardas foram implementadas.</p>				
Solicitar as evidências de que os sócios de auditoria comunicaram no ano, ao Sócio Líder do Controle de Qualidade, os clientes que compõe suas carteiras com os respectivos honorários, vencimento dos honorários e se o relatório de auditoria do ano corrente já foi ou não emitido.				
Se houver algum sócio que possui um cliente (ou empresas do mesmo grupo) em que o faturamento representa mais de 15% do total dos honorários da sua carteira, verificar se este comunicou tal fato ao Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
Avaliar qual análise o Sócio Líder do Controle de Qualidade efetuou para identificar se algum cliente tem honorários de auditoria que representem mais de 15% do total do faturamento de				

<p>um sócio e / ou da Firma.</p> <p>Caso haja esta situação, avaliar se as medidas tomadas são suficientes para reduzir qualquer ameaça de independência a um nível mínimo aceitável.</p>				
<p>Avaliar qual análise o Sócio Líder do Controle de Qualidade efetuou para identificar se algum cliente de interesse público possui honorários de auditoria que representam mais de 15% do total do faturamento da Firma e se isso ocorreu por dois anos consecutivos.</p> <p>Caso haja esta situação, verificar se este solicitou ao sócio do trabalho que comunicasse os fatos aos responsáveis pela governança do cliente, e se avaliaram, em conjunto, as salvaguardas aplicáveis para reduzir a ameaça a um nível aceitável.</p>				
<p>Obter evidências de que o Sócio Líder do Controle de Qualidade recebeu as informações relativas sobre as carteiras dos sócios e identificou a existência de honorários vencidos por tempo prolongado.</p> <p>Em caso afirmativo, avaliar se este analisou a possibilidade de uma ameaça a independência e, quando necessário, medidas de salvaguarda foram aplicadas para reduzir tal ameaça a um nível aceitável.</p>				
<p>Obter evidências de que o Sócio Líder do Controle de Qualidade, quando recebeu as informações relativas sobre as carteiras dos sócios, avaliou a carga de trabalho e a disponibilidade destes.</p>				
<p>Certificar-se de que a firma estabelece políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que seu pessoal possui competência, habilidade e compromisso com os princípios éticos necessários.</p>				

<p>Solicitar uma lista de contratação de profissionais de auditoria do ano, selecionar uma amostra e solicitar o processo de contratação, avaliando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se foi feita a seleção dos currículos; • se certificou-se que os candidatos cursaram ou estão cursando nível superior; • se foi realizada uma entrevista para uma análise geral e esclarecimento de eventuais dúvidas e, • se foi realizada uma entrevista com um profissional da área de auditoria. <p>Para estes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • confirmar que o profissional teve acesso ao Código de Ética e Conduta; • inspecionar uma cópia da Declaração de Independência e da Declaração de Confidencialidade assinadas no momento da admissão; e • se este consta da lista de presença do treinamento de admissão / integração. 				
Solicitar evidência de comunicação aos funcionários que a firma possui um plano de carreira, formal ou informalmente estruturado.				
Inspecionar a política de cargos e salários da firma.				
Solicitar evidência de realização de reuniões de avaliações.				
Para os profissionais com registro no CRC, obter uma amostra e solicitar o controle dos cursos, palestras, seminários e eventos do ano em que estes tenham participado ou ministrado, assim como o documento do CRC emitido para cada profissional, onde consta o curso, a data e a pontuação. Observar se este está assinado e datado.				
Solicitar evidência da realização de reuniões entre os sócios da firma para definirem o plano de trabalho antes e, se				

aplicável, durante os trabalhos de campo.				
Certificar-se que as políticas e procedimentos para a aceitação e a continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos são adequadas.				
<p>Obter uma lista dos casos em que, no processo de aceitação / continuidade do cliente ou trabalho, foram identificados potenciais conflitos de interesses ou outros problemas e a firma aprovou a aceitação / continuidade.</p> <p>Nestes casos, solicitar a documentação relativa a estes problemas e sobre como estes foram resolvidos.</p>				
Identificar se houve algum caso em que o sócio encarregado do trabalho obteve informações que teriam levado a firma a declinar do trabalho caso tais informações estivessem disponíveis anteriormente. Em caso afirmativo, certificar-se que ele comunicou o Sócio Líder do Controle de Qualidade e que juntos tomaram as providências em relação às exigências profissionais, regulatórias ou legais.				
Certificar-se de que as políticas e procedimentos da firma fornecem segurança razoável de que os trabalhos são executados de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis. Certificar-se também que a firma tem políticas e procedimentos adequados em relação aos papéis de trabalho (montagem, custódia segura, integridade, acessibilidade, recuperabilidade e retenção)				
<p>Solicitar a lista de clientes de trabalhos de auditoria da firma, obter uma amostra e:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avaliar se o sócio encarregado do trabalho tem a devida competência, habilidade e 				

<p>autoridade para desempenhar o papel;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Certificar-se que foi comunicado aos membros-chave da administração do cliente e aos responsáveis pela governança o papel do sócio encarregado do trabalho; • Inspeccionar o formulário de aceitação ou continuidade do cliente / trabalho e avaliar se os procedimentos de aceitação ou continuidade determinados no manual foram propriamente executados, certificar-se que o sócio do trabalho considerou a integridade do cliente e não obteve nenhuma informação que o levariam a concluir que o cliente não é íntegro; • Solicitar a carta de contratação assinada e observar se contempla todas as cláusulas do modelo padrão e se a data é posterior à data da aprovação do formulário de aceitação ou continuidade e do início dos trabalhos; • Solicitar o último trabalho de auditoria encerrado e pedir para inspecionar os arquivos eletrônicos e físicos observando: <ul style="list-style-type: none"> i. se existe restrição de acesso de acordo com as políticas da firma (senha, controle de acesso físico, etc.); ii. a data em que estes foram arquivados e se existe alguma evidência de que estes devem ser mantidos pelo período de pelo menos 5 anos; • Avaliar se as políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que os trabalhos são executados de acordo com normas técnicas e 				
--	--	--	--	--

<p>exigências regulatórias e legais aplicáveis foram cumpridos, e que a firma e o sócio encarregado do trabalho emitiram relatórios de auditoria ou outros relatórios apropriados nas circunstâncias. Neste caso considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. se os profissionais designados para o trabalho são competentes e possuem as habilidades necessárias; ii. se as horas incorridas estão condizentes com o tipo e complexidade do trabalho; iii. se no planejamento foi designada equipe adequada e foram estabelecidas as tarefas e responsabilidades, inclusive de supervisão e revisão; iv. se os assuntos significativos e os respectivos impactos no processo de auditoria foram discutidos; v. se o trabalho foi revisado por pessoa independente da que o preparou e por um membro mais experiente, e se o sócio do trabalho revisou as áreas críticas; vi. se no caso de auditoria de demonstrações contábeis de companhias aberta e em outras situações em que se foi designado um revisor de controle de qualidade do trabalho: <ul style="list-style-type: none"> o o sócio revisor possui as qualificações técnicas necessárias para desempenhar o papel; o ficou clara a necessidade de se manter a objetividade do sócio revisor; o o sócio discutiu com ele os assuntos significativos; o a natureza, época e extensão da revisão de controle de qualidade do trabalho foram adequadas; o o sócio revisor do controle de qualidade do trabalho revisou a 				
---	--	--	--	--

<p>documentação do trabalho relativo à: independência, assuntos e julgamentos significativos, assuntos com risco alto de auditoria, assuntos difíceis, controversos, que envolvem diferença de opinião, as demonstrações contábeis e a avaliação e as conclusões obtidas para elaboração do relatório;</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ a formalização do sócio revisor para o sócio do trabalho dando seu "de acordo" em relação à qualidade do trabalho e ao relatório a ser emitido em data anterior à data da emissão do relatório: (i) assuntos significativos para consideração adicional foram levantados; (ii) as evidências obtidas são suficientes e apropriadas para suportar o relatório; (iii) os objetivos dos procedimentos do trabalho foram alcançados; (iv) houve necessidade de consulta ou divergência de opinião e se esta foi comunicada ao Sócio Líder do Controle de Qualidade. Observar a documentação e as conclusões obtidas; (v) existem evidências de que a montagem de arquivos finais do trabalho foi antes do prazo de 60 dias após a data do relatório. 				
Obter controle de revisão periódica dos sócios e observar se estes estão sendo revisados pelo menos a cada 3 anos.				
Caso tenham sido identificadas deficiências durante este processo de monitoramento e avaliação do sistema de controle de qualidade da firma, identificar				

<p>se o Sócio Líder do Controle de Qualidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Avaliou as medidas a serem tomadas para resolver ou corrigir essas deficiências e se medidas disciplinares eram aplicáveis. - Comunicou os resultados do monitoramento ao departamento de treinamento, se aplicável, aos sócios encarregados dos trabalhos e a outras pessoas apropriadas na firma, incluindo o presidente. 				
Avaliar a documentação relativa às medidas tomadas para resolver ou corrigir essas deficiências, assim como as documentações relativas às medidas disciplinares aplicáveis, a fim de certificar-se de que ambas foram adequadas.				
Obter evidência de comunicação ao presidente, aos responsáveis pelo treinamento, se aplicável, aos sócios encarregados dos trabalhos e aos profissionais de auditoria referente aos resultados do processo de monitoramento do sistema de controle de qualidade que contemple as deficiências identificadas e as devidas recomendações.				
<p>Obter documentação relativa a comunicações feitas ao Sócio Líder do Controle de Qualidade em relação a: (a) casos de não conformidade aos princípios fundamentais de ética profissional, (b) casos de não conformidade em relação a independência e (c) alegações de que o trabalho realizado pela firma não está de acordo com as normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis.</p> <p>Identificar as ações tomadas e se estas foram adequadas.</p>				

ANEXO IX – MODELO DE FOMULÁRIO DE ACEITAÇÃO E CONTINUIDADE DE CLIENTES DE AUDITORIA

Avaliação Para Aceitação de Cliente e Trabalho de Auditoria

Nome do cliente: _____

Identificação do Beneficiário final dos Serviços : _____

Descrição do negócio do cliente e da sua estrutura societária / organizacional: _____

Nome do sócio encarregado do trabalho: _____

Nome do diretor / gerente encarregado do trabalho: _____

Período :

Tipo de trabalho:

<input type="checkbox"/> Auditoria	<input type="checkbox"/> Revisão Limitada	<input type="checkbox"/> Procedimentos Pré Acordados	<input type="checkbox"/> Outros
------------------------------------	---	---	---------------------------------

Descrição detalhada do serviço a ser prestado: _____

Descrição detalhada dos relatórios que serão emitidos: _____

Informar a prática contábil adotada na preparação das demonstrações contábeis: _____

O cliente é uma companhia aberta registrada na CVM? Pretender se registrar? É controlador ou subsidiária de uma companhia registrada na CVM?	Sim	Não	N/A	Comentários
O cliente tem registro na BOVESPA ou em outra Bolsa de Valores?				
O cliente é uma entidade de interesse público?				
O cliente é do governo ou de alguma entidade governamental?				
O negócio do cliente ou a forma como ele opera indica a existência de algum risco? Por exemplo: <ul style="list-style-type: none">▪ envolvimento em um segmento que não seja ético;▪ mudanças significativas no negócio;▪ problemas financeiros e / ou operacionais relevantes;▪ pessoal chave da administração inexperiente;	(*)			

<ul style="list-style-type: none"> ▪ mudança recente do pessoal chave da administração sem explicação aparente; ▪ histórico de disputa com auditores, consultores, advogados. 				
A firma já teve algum problema com este cliente no passado (exemplo: já teve que declinar de um trabalho, houve problemas de relacionamento com a administração, etc.)?	(*)			
<p>O cliente apresenta algum problema em relação a continuidade das suas operações? Considerar os seguintes fatores:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ opera em um segmento que está apresentando problemas relevantes; ▪ declínio dos resultados operacionais; ▪ fluxo de caixa das operações baixo ou negativo; ▪ quebra de <i>covenants</i>; ▪ falido ou concordatário; ▪ ênfase de continuidade no relatório de auditoria nos últimos dois anos. 	(*)			
O cliente apresenta algum problema financeiro ou outro que poderá impedir o pagamento dos honorários?	(*)			
Foi identificado algum problema na pesquisa efetuada para se certificar da integridade do cliente dos principais proprietários, do pessoal-chave da administração e dos responsáveis pela governança da entidade?	(*)			
Os honorários acordados estão em linha com o que é praticado com outros clientes da firma ou estão abaixo da média? São suficientes para alocar os recursos necessários e garantir a qualidade do trabalho?	(*)			
Os honorários negociados irão representar mais que 15% do total dos honorários da carteira de clientes do sócio encarregado do trabalho? Em caso afirmativo, informar o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
Informar os anos de experiência do sócio, diretor, e sócio revisor (se aplicável) neste tipo de indústria.				
É do seu conhecimento que existe algum problema de habilidade ou de falta de treinamento dos integrantes	(*)			

da equipe? Existe alguma dúvida em relação a capacidade da equipe de auditoria?				
Há a necessidade de envolvimento de especialistas e / ou de realizar revisão do controle de qualidade do trabalho? Em caso afirmativo definir e incluir os nomes e cargos.				
O tempo para a realização do trabalho até a entrega do relatório é adequado?		(**)		
A empresa já foi auditada?				
É de seu conhecimento algum assunto contábil relevante que precise ser resolvido antes da entrega do relatório de auditoria e que o cliente ainda não tenha iniciado um processo para endereça-lo?	(*)			
Existem razões que podem levar a dúvidas sobre a integridade da entidade no que se refere às razões de contratar a firma e de não recontratar o auditor anterior?	(*)			
Foi efetuado contato com o auditor anterior? Algum problema em relação ao cliente foi reportado por ele? Incluir nome, cargo e data do contato: _____	(*)			
Será necessária alguma alteração na Carta de Contratação fazendo com que essa apresente diferenças significativas em relação ao modelo oficial da Firma? Se sim, informar o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
Avaliar se algum dos assuntos abaixo, relacionados a integridade da administração, se aplica ao cliente prospectivo: <ul style="list-style-type: none"> ▪ a entidade e / ou administração está sob investigação do governo, de órgão regulador, etc.; ▪ existe risco significativo de que administração passe por cima dos controles internos; ▪ a maior parte da remuneração do pessoal chave da administração está atrelada ao desempenho da empresa; ▪ pressão externa por resultados; ▪ histórico de dificuldades de auditores ou outros prestadores de serviço em lidarem com a administração; 	(*)			

<ul style="list-style-type: none"> ▪ preocupações em relação à capacidade técnica das pessoas que trabalham na área contábil-financeira; ▪ preocupações ou falta de confiança em relação ao processo de fechamento contábil-financeiro. 				
<p>Avaliar se algum dos assuntos abaixo é indício de risco no que se refere à contabilidade da entidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ contabilidade complexa; ▪ práticas contábeis agressivas e / ou criativas; ▪ tratamentos contábeis não usuais; ▪ contabilidade, estimativas, transações que seriam difíceis de auditar; ▪ transações significativas não usuais com partes relacionadas; ▪ demonstrações contábeis reapresentadas; ▪ relatório de auditoria com abstenção de opinião, opinião adversa ou com ressalvas. 	(*)			
Anexar uma cópia do relatório de auditoria / revisão do período encerrado mais recente.				
Na definição da equipe de auditoria foram observados os requisitos de independência apresentados neste manual e nas devidas NBC TAs? Algum problema ou alguma preocupação foi identificado durante o processo?	(*)			
Existe alguma incerteza em relação a independência e / ou conflito de interesse (consultar item 3.6 da Seção 1)? Em caso afirmativo, entrar em contato com o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
A política em relação ao rodízio da equipe de auditoria foi observada?				
Existe algum problema em relação ao cumprimento dos requisitos de rodízio? Em caso afirmativo, entrar em contato com o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
O sócio encarregado do trabalho está satisfeito de que foram seguidos os procedimentos apropriados em relação à aceitação / continuidade de relacionamentos para este trabalho de auditoria? Por quê?				

Qual o nível de risco do cliente? Baixo, Médio, Alto? Por quê? Se for alto, incluir os motivos pelos quais se deve aceitar o cliente e solicitar a aprovação do Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
---	--	--	--	--

Assinatura: _____

Nome do sócio

(*) Em caso afirmativo, descrever o problema, os riscos envolvidos e como estes foram e / ou serão mitigados.

(**) Em caso negativo, descrever o problema, os riscos envolvidos e como estes foram e / ou serão mitigados.

Avaliação Para Continuidade de Cliente e Trabalho de Auditoria

Nome do cliente: _____

Identificação do Beneficiário final dos Serviços : _____

Descrição do negócio do cliente e da sua estrutura societária/organizacional: _____

Nome do sócio encarregado do trabalho: _____

Nome do diretor / gerente encarregado do trabalho: _____

Período:

Tipo de trabalho:

<input type="checkbox"/> Auditoria	<input type="checkbox"/> Revisão Limitada	<input type="checkbox"/> Procedimentos Pré Acordados	<input type="checkbox"/> Outros
------------------------------------	---	--	---------------------------------

Descrição detalhada do serviço a ser prestado: _____

Descrição detalhadas dos relatórios que serão emitidos: _____

Informar a prática contábil adotada na preparação das demonstrações contábeis: _____

O cliente é uma companhia aberta registrada na CVM? Pretender se registrar? É controlador ou subsidiária de uma companhia registrada na CVM?	Sim	Não	N/A	Comentários
O cliente tem registro na BOVESPA ou em outra Bolsa de Valores?				
O cliente é uma entidade de interesse público?				

O cliente é do governo ou de alguma entidade governamental?				
<p>O negócio do cliente ou a forma como ele opera indica a existência de algum risco? Por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ envolvimento em um segmento que não seja ético; ▪ mudanças significativas no negócio; ▪ problemas financeiros e/ou operacionais relevantes; ▪ pessoal chave da administração inexperiente; ▪ mudança recente do pessoal chave da administração sem explicação aparente; ▪ histórico de disputa com auditores, consultores, advogados. 	(*)			
A firma já teve algum problema com este cliente no passado (exemplo: já teve que declinar de um trabalho, houve problemas de relacionamento com a administração, etc.)?	(*)			
<p>O cliente apresenta algum problema em relação a continuidade das suas operações? Considerar os seguintes fatores:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ opera em um segmento que está apresentando problemas relevantes; ▪ declínio dos resultados operacionais; ▪ fluxo de caixa das operações baixo ou negativo; ▪ quebra de <i>covenants</i>; ▪ falido ou concordatário; ▪ ênfase de continuidade no relatório de auditoria nos últimos dois anos. 	(*)			
O cliente apresenta algum problema financeiro ou outro que poderá impedir o pagamento dos honorários?	(*)			
Os honorários acordados estão em linha com o que é praticado com outros clientes da firma ou estão abaixo da média? São suficientes para alocar os recursos necessários e garantir a qualidade do trabalho?	(*)			
Os honorários negociados irão representar mais que 15% do total dos honorários da carteira de clientes do sócio encarregado do trabalho? Em caso afirmativo,				

informar o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
Informar os anos de experiência do sócio, diretor, e sócio revisor (se aplicável) neste tipo de indústria.				
É do seu conhecimento que existe algum problema de habilidade ou de falta de treinamento dos integrantes da equipe? Existe alguma dúvida em relação à capacidade da equipe de auditoria?	(*)			
Há a necessidade de envolvimento de especialistas e/ou de realizar revisão do controle de qualidade do trabalho? Em caso afirmativo, definir e incluir os nomes e cargos.				
O tempo para a realização do trabalho até a entrega do relatório é adequado?		(**)		
Será necessária alguma alteração na Carta de Contratação fazendo com que essa apresente diferenças significativas em relação ao modelo oficial utilizado pela Firma? Se sim, informar o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
<p>Avaliar se algum dos assuntos abaixo, relacionados a integridade da administração, se aplica ao cliente prospectivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ a entidade e/ou administração está sob investigação do governo, de órgão regulador, etc.; ▪ existe risco significativo de administração passar por cima dos controles internos; ▪ a maior parte da remuneração do pessoal chave da administração está atrelada ao desempenho da empresa; ▪ pressão externa por resultados; ▪ histórico de dificuldades de auditores ou outros prestadores de serviço em lidarem com a administração ▪ preocupações em relação a capacidade técnica das pessoas que trabalham na área contábil-financeira; ▪ preocupações ou falta de confiança em relação ao processo de fechamento contábil-financeiro. 	(*)			
Avaliar se algum dos assuntos abaixo é indício de risco no que se refere à contabilidade da entidade:	(*)			

<ul style="list-style-type: none"> ▪ contabilidade complexa; ▪ práticas contábeis agressivas e/ou criativas; ▪ tratamentos contábeis não usuais; ▪ contabilidade, estimativas, transações que seriam difíceis de auditar; ▪ transações significativas não usuais com partes relacionadas; ▪ demonstrações contábeis reapresentadas; ▪ relatório de auditoria com abstenção de opinião, opinião adversa ou com ressalvas; 				
Anexar uma cópia do relatório de auditoria/revisão do período encerrado mais recente.				
Na definição da equipe de auditoria foram observados os requisitos de independência apresentados neste manual e nas devidas NBC TAs? Algum problema ou alguma preocupação foi identificado durante o processo?	(*)			
Existe alguma incerteza em relação a independência e/ou conflito de interesse (consultar item 3.6 da Seção 1)? Em caso afirmativo, entrar em contato com o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
A política em relação ao rodízio da equipe de auditoria foi observada?				
Existe algum problema em relação ao cumprimento dos requisitos de rodízio? Em caso afirmativo entrar em contato com o Sócio Líder do Controle de Qualidade.				
O sócio encarregado do trabalho está satisfeito de que foram seguidos os procedimentos apropriados em relação à aceitação/continuidade de relacionamentos para este trabalho de auditoria? Por quê?				
<p>Qual o nível de risco do cliente? Houve mudança no nível de risco considerando o formulário de avaliação anterior? Se sim, por quê?</p> <p>Baixo, Médio, Alto? Descrever o suporte para tal decisão.</p> <p>Se for alto, incluir os motivos pelos quais se deve aceitar o cliente e solicitar a aprovação do Sócio Líder do Controle de Qualidade.</p>				

Assinatura: _____

Nome do sócio

(*) Em caso afirmativo, descrever o problema, os riscos envolvidos e como estes foram e/ou serão mitigados.

(**) Em caso negativo, descrever o problema, os riscos envolvidos e como estes foram e/ou serão mitigados.

ANEXO X – CARTA DE CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE AUDITORIA

I - Escopo dos serviços

Fomos solicitados por V.Sas. a examinar as demonstrações contábeis da CLIENTE EXEMPLO LTDA., doravante denominada CLIENTE EXEMPLO, preparadas de acordo com [incluir a estrutura de relatórios financeiros aplicável, por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil, IFRS, etc.] que compreendem o balanço patrimonial de 31 de dezembro de 20XX, as respectivas demonstrações do resultado, dos resultados abrangentes, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa [e do valor adicionado, quando aplicável] para o exercício findo / ou a findar em 31 de dezembro de 20XX, incluindo as respectivas notas explicativas.

Temos o prazer de confirmar nossa aceitação e nosso entendimento desse trabalho de auditoria por meio desta Carta de Contratação, doravante denominada "Carta". Nosso exame será conduzido com o objetivo de expressar nossa opinião sobre as demonstrações contábeis.

II - Responsabilidades

Para que se tenha uma adequada condução do trabalho e que se possa atingir os objetivos planejados, é de suma importância que as responsabilidades da TATICCA AUDITORES INDEPENDENTES S.S., doravante denominada TATICCA, e do CLIENTE EXEMPLO sejam claramente definidas.

Responsabilidades da TATICCA

Nosso exame será conduzido de acordo com as normas profissionais e éticas relativas à auditoria independente, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essas normas requerem o cumprimento das exigências éticas e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis usadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação geral das demonstrações contábeis.

Devido às limitações inerentes de auditoria, juntamente com as limitações inerentes de controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes possam não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas de auditoria.

Em nossa avaliação de risco, consideramos o controle interno relevante para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade, a fim de planejarmos procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno da entidade. Entretanto, comunicaremos por escrito quaisquer deficiências significativas no controle interno relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis que identificarmos durante

a auditoria.

A TATICCA também se compromete a cumprir e preservar a independência de auditoria e manter sigilo sobre as informações coletadas na condução deste trabalho conforme determinado pelas Normas Brasileiras Técnicas de Auditoria (NBC TAs).

Responsabilidade do CLIENTE EXEMPLO

Nosso exame será conduzido com base no fato de que a administração [e, quando apropriado, os responsáveis pela governança] reconhece e entende que é responsável:

- a) pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com [incluir a estrutura de relatórios financeiros aplicável, por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil, IFRS, etc.];
- b) em nos disponibilizar uma minuta das demonstrações contábeis e quaisquer outras informações a tempo de permitir a conclusão da auditoria de acordo com o cronograma proposto;
- c) pelo controle interno que a administração determinar ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- d) por nos fornecer:
 - (i) acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento e usou na elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos;
 - (ii) informações adicionais que possamos solicitar da administração para fins da auditoria; e
 - (iii) acesso irrestrito às pessoas dentro da entidade que determinamos como necessário para obter evidência de auditoria;
- e) por informar os fatos que podem afetar as demonstrações contábeis, ocorridos durante o período entre a data do relatório do auditor e a data em que as demonstrações contábeis são divulgadas; e
- f) por fornecer representações formais por escrito sobre declarações feitas a nós em relação à auditoria.

Na execução das atividades a seu cargo, o CLIENTE EXEMPLO deverá observar: (i) que os dados a serem disponibilizados deverão expressar, de forma correta e completa, as transações, os processos ou as operações a que se referirem, e que deverão ser apresentados tempestivamente, (ii) que a responsabilidade pelo preparo dos dados a serem disponibilizados para a TATICCA é de exclusiva responsabilidade da sua administração.

Nesse contexto, o CLIENTE EXEMPLO será o único responsável pelo desempenho de seus empregados e agentes e pela exatidão e integridade de todos os dados fornecidos.

A TATICCA não será responsabilizada, em qualquer hipótese, ou suportará danos ou prejuízos resultantes ou decorrentes da apresentação intempestiva, incorreta ou incompleta de dados ou informações, por parte do CLIENTE EXEMPLO, que possa prejudicar o andamento regular ou o(s) resultado(s) dos serviços, nem pela qualidade ou suficiência dos dados que venham a ser disponibilizados para a TATICCA.

O(s) resultado(s) dos serviços pode(m) incluir aconselhamentos e recomendações, contudo todas as decisões referentes à implementação destas estará sob total

responsabilidade do CLIENTE EXEMPLO.

A TATICCA não se responsabiliza por qualquer ato de gestão que o CLIENTE EXEMPLO venha a adotar ou praticar com base no(s) - ou em decorrência do(s) – resultado(s) dos serviços, nem pelo uso inadequado ou desautorizado que dele(s) este ou terceiro(s) venha(m) a fazer direta ou indiretamente.

O CLIENTE EXEMPLO se compromete a fornecer ambiente de trabalho adequado para a equipe, assim como designar um colaborador, que terá a função de: (i) interagir com a TATICCA; (ii) indicar, quando necessário, o profissional ou a área para fornecer informações relevantes; (iii) prover o empenho da equipe interna que auxiliará a equipe de auditoria na condução do trabalho; e (iv) acompanhar o andamento do trabalho, colaborando na solução de eventuais obstáculos que venham a comprometer os objetivos da auditoria, tomando todas as decisões gerenciais, inclusive no que se refere à avaliação dos resultados da auditoria.

Esperamos contar com a total cooperação de sua equipe durante nossa auditoria.

O CLIENTE EXEMPLO se compromete a cumprir com as etapas e demais condições descritas nesta Carta no que diz respeito às suas responsabilidades.

III - Resultado dos serviços

Emitiremos um relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do CLIENTE EXEMPLO, que compreendem o balanço patrimonial de 31 de dezembro de 20XX, e as respectivas demonstrações do resultado, dos resultados abrangentes, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa [e do valor adicionado, quando aplicável] para o exercício findo em 31 de dezembro de 20XX, incluindo as respectivas notas explicativas.

Emitiremos uma carta de recomendações que apresentará, se aplicável, as deficiências significativas de controle interno, relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis que identificarmos durante o trabalho de auditoria.

A forma e o conteúdo do nosso relatório podem precisar ser alterados, serem diferentes do esperado, considerando nossas constatações decorrentes da auditoria.

IV – Cronograma, Prazo e Equipe de Atendimento

A TATICCA se compromete a prover recursos humanos competentes para a execução do projeto. A seguir apresentamos os principais integrantes da nossa equipe de auditoria:

Nome	Experiência Prévia
Sócio	
Gerente	
Outros	

Acordamos com a V.Sas. o seguinte cronograma para a realização dos trabalhos:

Atividade	Período de Realização	Data da Entrega

A nossa obrigação pelo cumprimento do(s) prazo(s) estimado(s) nesta Carta, em qualquer caso, fica condicionada ao atendimento, pelo CLIENTE EXEMPLO, a tempo e modo, das solicitações da TATICCA. Ocorrendo quaisquer fatos que possam impactar o cumprimento do(s) prazo(s), a TATICCA dará conhecimento de tal circunstância à administração do CLIENTE EXEMPLO, visando à adoção das medidas necessárias.

V – Honorários

Pela execução dos serviços objetivados por esta Carta o CLIENTE EXEMPLO pagará para a TATICCA o valor de R\$____, líquido de impostos e encargos, o qual contempla exclusivamente a remuneração dos trabalhos a serem realizados, sob consideração das diversas categorias profissionais que deverão ser envolvidas na execução dos mesmos.

O valor total dos honorários acima, líquido e certo , conforme reconhecido pelas partes, deverá ser pago, __% na aceitação e o restante em __x parcelas iguais com vencimento no dia ____ de cada mês a partir de XX de 20XX.

Eventuais aumentos nos tributos serão automaticamente repassados, visando à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro estabelecido na presente contratação. Ademais, em qualquer caso em que venha a ser abalada a equação econômico-financeira estabelecida através da presente contratação, as partes deverão acordar sobre o ajuste necessário para o restabelecimento do equilíbrio. O impasse constituirá justo motivo para a rescisão do contrato estabelecido com base nesta Carta, independentemente de qualquer penalidade, devendo o CLIENTE EXEMPLO pagar pelo trabalho conduzido até o momento da rescisão.

Os honorários ora acordados não contemplam despesas de qualquer espécie, tais como viagens, gastos com locomoções, estadias, telefonemas, cópias, traduções etc., as quais, uma vez necessárias à prestação dos serviços, serão incorridas por conta e ordem do CLIENTE EXEMPLO e lhe serão faturadas separadamente, por seu custo efetivo.

VI - Outros Termos e Condições de Contratação

O Escopo dos serviços não contempla a obrigação específica e determinada da TATICCA de detectar fraudes nas operações, processos, registros e documentos a que a TATICCA tiver acesso.

Os serviços poderão ser informados e subsidiados por normas legais e regulamentares. Nesse sentido, a TATICCA assevera que a legislação brasileira é complexa e muitas vezes o mesmo dispositivo comporta mais de uma interpretação e que poderá haver interpretações de modo diferente da TATICCA. Nessas condições, a TATICCA não pode dar ao CLIENTE EXEMPLO total segurança de que ele não será questionado por terceiros, inclusive autoridades.

De acordo com leis e normas profissionais, a Firma pode ser requerida a prestar certas informações a órgãos reguladores ou governamentais. Um desses requerimentos refere-se à exigência aplicável ao auditor independente, que consta da Lei nº 12.683/12 (Lei de Prevenção a Crimes de Lavagem de Dinheiro, que alterou a Lei nº 9.613/98) e posteriores regulamentações, quando os profissionais ou organizações contábeis devem comunicar ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) situações que possam constituir indícios de “lavagem” de dinheiro, identificadas quando da prestação de seus serviços, no curso normal dos procedimentos de auditoria, revisão ou serviços correlatos. Neste sentido, quando aplicável, eventuais comunicações ao COAF, relacionadas a esse assunto, devem ser efetuadas pelas firmas de auditoria de acordo com as regulamentações estabelecidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sem ciência a qualquer pessoa, incluindo o CLIENTE EXEMPLO.

A escolha da equipe de trabalho da TATICCA é feita criteriosamente. A TATICCA procura sempre designar aqueles que possuem maior habilidade e familiaridade com as peculiaridades dos serviços; todavia, poderá, a seu exclusivo critério e a qualquer tempo, substituir os profissionais indicados nessa Carta por outros com experiência similar.

Consoante normas legais e regulamentares aplicáveis aos serviços e / ou normas internas estabelecidas pela TATICCA, durante a execução dos serviços e após a conclusão deles, visando a documentar aspectos relevantes, se necessário, a TATICCA poderá reter e manter em arquivo cópias e anotações de todos os dados que vierem a ser disponibilizados à TATICCA em razão ou decorrência da prestação dos serviços.

A TATICCA deverá guardar sigilo, por si e pelos seus profissionais envolvidos na execução dos serviços, das informações e documentos do CLIENTE EXEMPLO a que venha a ter acesso (“Informação Confidencial”), não podendo utilizá-los ou reproduzi-los sem a prévia e expressa autorização, salvo: (i) nos casos expressamente previstos neste instrumento; (ii) para fins de execução dos serviços; e (iii) para fins de atendimento à legislação, às normas profissionais ou à ordem judicial ou administrativa.

A obrigação de sigilo não se aplica às informações que sejam ou tornem-se disponíveis ao público, não tenham sido indicadas como confidenciais ou tenham sua divulgação exigida nos termos da lei ou a divulgação seja necessária, para que a TATICCA possa se defender em caso de instauração de processo administrativo,

arbitral ou judicial contra ela; Se uma das partes receber uma ordem judicial ou administrativa para revelar informação confidencial ou o(s) resultado(s) dos serviços, tal parte destinatária da ordem notificará a outra parte, por escrito, sobre tal exigência. Tão logo a parte destinatária da ordem tenha disparado a notificação, tal parte estará intitulada a se submeter a tal ordem ou exigência na extensão permitida por lei ou determinada em tal exigência, ficando sujeita a qualquer ordem protetora ou similar, válida e eficaz, que a parte interessada na manutenção do sigilo da informação venha a obter.

Em qualquer caso, a indenização devida pela TATICCA e seus representantes para o CLIENTE EXEMPLO ou para terceiros com ele relacionados, em razão ou decorrência da prestação dos serviços, ficará limitada ao valor máximo, único e total, que corresponder à importância dos honorários efetivamente pagos pelo CLIENTE EXEMPLO para a TATICCA. A limitação não se aplica à hipótese de ato doloso da TATICCA ou de seus representantes.

No tocante à ação de terceiros, o CLIENTE EXEMPLO concorda em indenizar a TATICCA por quaisquer danos, prejuízos e despesas que a TATICCA vier a suportar em razão de ações, reclamações, pleitos ou questionamentos de terceiros, relacionados direta ou indiretamente com os serviços, salvo se essas ações, reclamações, pleitos ou questionamentos decorrerem da prática de ação ou omissão dolosa por parte da TATICCA ou de seus representantes.

A TATICCA não se responsabiliza por qualquer dano decorrente da comunicação eletrônica. Durante o relacionamento contratual estabelecido com base nesta Carta, a TATICCA poderá comunicar-se com o CLIENTE EXEMPLO por correio eletrônico ou transmitir documentos por meio eletrônico, sendo que este aceita os riscos inerentes a essas formas de comunicação e concorda que apenas as versões finais dos documentos e informações transmitidas pela TATICCA deverão ser consideradas por ele.

A TATICCA se responsabilizará somente pelo conteúdo original mantido em seus registros. A utilização indevida dessas informações por terceiros não é responsabilidade da TATICCA.

Além das causas previstas em lei, constituirá justa causa para a rescisão da relação contratual sem prejuízo às penalidades cabíveis:

- a) o descumprimento de qualquer obrigação constante nesta Carta, por qualquer das partes, caso haja uma infração não sanada pela parte infratora no prazo de 10 (dez) dias a contar do recebimento de notificação neste sentido enviada pela parte prejudicada;
- b) espontaneamente, por qualquer das partes, mediante comunicação por escrito com antecedência de 15 (quinze) dias;
- c) na hipótese de vir a ser constatado fato que, em razão de normas nacionais ou internacionais, implique em impedimento à continuidade dos trabalhos ou do relacionamento contratual; ou
- d) por motivo de caso fortuito ou força maior, nos termos do artigo 393 do Código Civil, que impeça a execução dos serviços de forma definitiva ou por prazo superior a 30 (trinta) dias.

Sejam quais forem o motivo e a origem da rescisão, sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando for o caso, o CLIENTE EXEMPLO obriga-se ao reembolso das despesas reembolsáveis nos termos desta Carta que tenham sido incorridas pela TATICCA até a data da efetiva rescisão, bem como ao pagamento dos serviços executados até a mesma data.

A relação contratual pertinente a esta Carta entrará em vigor na data de aceitação, expressa ou tácita, pelo CLIENTE EXEMPLO, e assim permanecerá pelo prazo necessário à cabal execução de seu objeto e o cumprimento de todas as obrigações assumidas pelas partes, sujeita, em qualquer hipótese, às exceções que autorizam a rescisão e a denúncia nos termos deste documento.

O contrato firmado mediante aceitação expressa ou tácita desta Carta será regido e interpretado de acordo com as leis da República Federativa do Brasil e o foro para dirimir desacordo de qualquer natureza entre a TATICCA e o CLIENTE EXEMPLO, será o da Comarca do Município de _____, no Estado de __, _____ Brasil. [adaptar de acordo com a localização do escritório que estiver atendendo o cliente]

VII - Acordo Integral e Termo de Aceitação

O contrato firmado mediante aceitação expressa ou tácita desta Carta constitui o acordo integral entre as partes com relação aos serviços objeto desta Carta, podendo ser alterado somente mediante acordo firmado pelas partes. Este acordo revoga todos os acordos e entendimentos anteriores entre as partes com relação ao objeto desta Carta.

Havendo interesse do CLIENTE EXEMPLO em contratar os serviços da TATICCA, este deverá manifestar a sua aceitação, mediante devolução de cópia devidamente assinada por representante legal, inclusive apondo o visto em cada página.

O CLIENTE EXEMPLO com endereço na Rua _____, inscrita no CNPJ sob o nº _____, neste ato representado pelo Sr. _____, contrata a TATICCA AUDITORES INDEPENDENTES S.S. para realizar os serviços nela descritos, de acordo com as condições apresentadas.

Data

Assinatura: _____

Nome do sócio responsável técnico

Aceitação do CLIENTE EXEMPLO:

Assinatura: _____

Nome: _____

Cargo: _____

ANEXO XI – MODELO DE MEMORANDO DE PLANEJAMENTO

CLIENTE:

REFERÊNCIA:

Exercício/Período Findo

Preparado por:

Data:

Revisado por:

Data:

1. OBJETIVO

O objetivo deste papel de trabalho é documentar:

- a) as características do trabalho para definir o seu alcance;
- b) os resultados das atividades preliminares e, quando aplicável, o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados para a entidade;
- c) os objetivos do relatório de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- d) a determinação da materialidade;
- e) o entendimento global dos negócios da entidade, do seu ambiente interno e externo, sua estrutura jurídica, seu ambiente regulatório, suas políticas contábeis e seu desempenho financeiro;
- f) a avaliação de risco de distorções relevantes derivadas de erro e / ou fraude;
- g) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados de avaliação de risco, conforme estabelecido;
- h) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco;
- i) a estratégia global de auditoria para responder a estes riscos, incluindo a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;
- j) outros procedimentos planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria;
- k) os fatores que são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho;
- l) o envolvimento de especialistas;
- m) a natureza, a época e a extensão do direcionamento e supervisão da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho; e
- n) determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários.

2. CARACTERÍSTICAS DO TRABALHO

Estrutura de relatório financeiro:

Documentar:

- a) a estrutura de relatórios financeiros aplicáveis: práticas contábeis adotadas no Brasil, PME, IFRS, USGAAP, ou outra estrutura de relatório financeiro;
- b) se as demonstrações contábeis sujeitas a auditoria são individuais ou se são demonstrações contábeis consolidadas;
- c) as políticas contábeis críticas: reconhecimento de receita, avaliação dos estoques, determinação de valor justo, etc.;
- d) os métodos que a entidade usa para contabilizar transações significativas e não usuais;
- e) mudanças nas políticas contábeis da entidade em relação ao exercício anterior;
- f) normas contábeis, leis e regulamentos que sejam novos para a entidade, assim como, quando e como a entidade adotará tais requisitos.

Legislação aplicável:

Documentar:

- a) os impostos, taxas e contribuições aos quais a entidade está sujeita, a regulamentação do setor de atividade e as informações que esta tem que fornecer para terceiros (por exemplo: Aneel, ANS, etc.);
- b) as políticas governamentais que afetam a condução do negócio da entidade, assim como políticas monetárias, controles de câmbio, políticas fiscais, de incentivos financeiros e de tarifas ou de restrições comerciais;
- c) as exigências ambientais que afetem o setor de atividade e o negócio;
- d) a existência de risco de distorção relevante derivado da análise das informações relativas à legislação aplicável, os impactos deste risco no nível das demonstrações contábeis e / ou no nível das afirmações, assim como, a natureza e a época dos procedimentos que serão executados em resposta ao risco identificado.

Escopo do trabalho:

Documentar:

- a) as normas de auditoria aplicáveis: NBC TAs, ISAs, PCAOB, etc.;
- b) os relatórios a serem emitidos: relatório de auditoria, relatório de revisão limitada, carta de recomendações, comunicações com a administração e com aqueles relacionados a governança;
- c) no caso de mais de uma localidade, e / ou de empresas que possuem investidas, documentar a cobertura de auditoria prevista, inclusive o número e a localização de componentes a serem incluídos e a representatividade de cada unidade em relação ao saldo contábil total. Incluir informações sobre o julgamento utilizado pela equipe de auditoria para justificar a abordagem adotada na auditoria;
- d) a natureza das relações de controle entre a controladora e investidas, assim como esses investimentos são avaliados;
- e) os assuntos e transações relevantes no que se refere o processo de consolidação, se aplicável;
- f) a extensão em que a auditoria de componentes é realizada por outros auditores, o escopo do trabalho a ser realizado por eles e os procedimentos de auditoria a serem realizados pela TATICCA sobre o trabalho realizado por outros auditores a fim de suportar a sua opinião;
- g) o conteúdo da comunicação que será realizada aos auditores dos componentes em relação ao tipo de trabalho a ser executado, o prazo de emissão do relatório e outras comunicações relacionadas;
- h) a utilização de evidência de auditoria obtida em auditorias anteriores, por exemplo: evidência de auditoria relativa a procedimentos de avaliação de risco e testes de controle, etc.;
- i) se o auditor identificou alguma informação obtida no processo de aceitação ou continuidade do cliente que seria relevante no processo de identificação de riscos de distorção relevante ou no processo de auditoria como um todo;
- j) no caso de auditoria inicial – primeiro ano: (i) se foi feito contato com o auditor antecessor, assim como a necessidade de contato com algum órgão regulador, de reavaliação do resultado da análise da integridade da administração, a revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior e (ii) quais os procedimentos de auditoria necessários para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada relativa aos saldos iniciais.

Materialidade e procedimentos analíticos:

Documentar:

- a) o valor determinado de materialidade para as demonstrações contábeis como um todo - para fins de planejamento;
- b) o valor de materialidade determinado para execução da auditoria – valor tolerável do erro ou da soma de todos os erros individualmente;
- c) a materialidade para certas contas contábeis, classe de transações e divulgações - uma materialidade inferior pode ser considerada apropriada;
- d) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco, por exemplo: revisão das demonstrações contábeis do ano anterior, do balancete do ano corrente, comparação dos saldos do ano anterior e do ano corrente das principais contas contábeis, comparação das informações contábeis com dados e fatos externos.

Equipe, Responsabilidades e Cronograma de Atividades:

Documentar:

- a) nomes do Sócio, gerente, staff de auditoria, de impostos, de tecnologia da informação e outros;
- b) as responsabilidades de cada integrante da equipe incluindo a estimativa de horas a serem empenhadas, a época em que as atividades serão realizadas e as datas limites de entrega;
- c) o cronograma com a disponibilidade de pessoal do cliente e expectativa de fornecimento das informações necessárias para a auditoria;
- d) o nome do sócio revisor de controle de qualidade do trabalho – quando aplicável;
- e) a data planejada das comunicações, a data estimada para revisão dos papéis de trabalho e a data estimada para revisão do relatório;
- f) o orçamento do trabalho, inclusive considerando o tempo apropriado previsto para áreas onde existem mais riscos de distorções relevantes.

Utilização do trabalho da auditoria interna e de especialistas:

Avaliar a necessidade e a eficácia da utilização dos trabalhos dos auditores internos e / ou de especialistas.

Analisar:

- a) se a natureza das responsabilidades e atividades estão relacionadas com as demonstrações contábeis da entidade;
- b) se espera-se utilizar o trabalho dos auditores internos para modificar a natureza, época ou reduzir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados;
- c) o nível de confiança do auditor em relação aos trabalhos executados pela auditoria interna e / ou especialistas.

Definir a abordagem da utilização dos trabalhos dos auditores internos:

- a) contas contábeis relevantes;
- b) escopo do trabalho a ser desempenhado por eles;
- c) procedimentos a serem executados pela TATICCA para ter segurança em relação ao trabalho desempenhado por eles.

Definir a abordagem da utilização de especialista:

- a) contas contábeis relevantes;
- b) escopo do trabalho a ser desempenhado por eles;

c) procedimentos a serem executados pela TATICCA para ter segurança em relação ao trabalho desempenhado por eles.

Época da auditoria e natureza da comunicação:

Definir:

- a) o cronograma da entidade para emissão de relatórios, tais como etapas intermediárias e final;
- b) as datas de reuniões com a administração e os responsáveis pela governança para discutir a natureza, época e extensão do trabalho de auditoria;
- c) as datas de reuniões com a administração para informar sobre a situação do trabalho ao longo da auditoria;
- d) o tipo e o prazo de emissão do relatório e outras comunicações, por escrito e verbais, inclusive o relatório de auditoria, relatórios de recomendação e comunicação aos responsáveis pela governança;
- e) se existe a previsão de outras comunicações com terceiros, inclusive quaisquer obrigações contratuais ou estatutárias de emitir outros relatórios resultantes da auditoria.

3. ENTENDENDO A ENTIDADE

Conhecimento do Negócio e das Atividades:

- a) descrever a natureza dos negócios e do mercado, a concorrência, incluindo a demanda, capacidade e concorrência de preços;
- b) descrever se a atividade é cíclica ou sazonal e quaisquer outras informações que auxiliem no entendimento geral do negócio e atividades da entidade;
- c) comentar sobre o ambiente político, econômico, social e regulatório em que a entidade está inserida, quando relevante para o planejamento;
- d) elencar os principais objetivos e metas da entidade e suas estratégias para alcançá-los;
- e) documentar a existência de risco de distorção relevante derivado da análise do negócio e das atividades da entidade, os impactos deste risco no nível das demonstrações contábeis e / ou no nível das afirmações, assim como, a natureza e a época dos procedimentos que serão executados em resposta ao risco identificado.

Condução das Operações e Práticas Operacionais

Comentar sobre as transações regulares da entidade considerando os seguintes aspectos:

- a) a natureza das atividades e o tipo de operações que realiza;
- b) a localização das instalações e o grau de integração entre elas;
- c) os produtos que fabrica, comercializa ou os serviços que executa;
- d) o desenvolvimento de negócios significativos que afetem a entidade, inclusive mudanças na tecnologia da informação e nos processos de negócio, troca de diretores-chave, aquisições, fusões e alienações;
- e) pesquisa e desenvolvimento de novos produtos;
- f) as franquias, licenças, marcas e patentes;
- g) principais cliente e fornecedores, o fornecimento e o custo de energia;
- h) políticas de importação, exportação e formação de preços;
- i) políticas de financiamento e investimentos;
- j) modalidades de inventários;
- k) as transações com partes relacionadas;

l) o sistema de controle interno e de informações das principais atividades: compras, vendas, produção, pessoal, estocagem, tesouraria.

Documentar a existência de risco de distorção relevante derivado da análise da condução das operações e práticas operacionais da entidade, os impactos deste risco no nível das demonstrações contábeis e / ou no nível das afirmações, assim como, a natureza e a época dos procedimentos que serão executados em resposta ao risco identificado.

Performance Financeira

Descrever a expectativa financeiras de terceiros em relação à entidade: acionistas, cotistas, instituições financeiras, órgãos reguladores, etc.

Efetuar uma análise das variações e comportamento dos saldos entre os exercícios e das variações e comportamento dos saldos em relação às projeções da administração.

Quando da realização de tal análise levar em consideração o faturamento, volume de vendas, preço, custo, margem operacional, despesas em geral, resultado antes dos impostos e o lucro líquido.

Considerar os seguintes exemplos de informações geradas internamente pela administração para medir e revisar o desempenho financeiro:

- a) indicadores-chave de desempenho (financeiros e não-financeiros), tendências-chave e estatísticas operacionais;
- b) análise de desempenho financeiro período a período;
- c) orçamentos, previsões, análises de variações, informações de segmento;
- d) relatórios de desempenho divisionais, departamentais ou de outros níveis;
- e) medidas de desempenho de empregados e políticas de remuneração;
- f) comparações do desempenho da uma entidade com o da concorrência.

Avaliar se estes exemplos são aplicáveis a entidade auditada e em caso afirmativo descrever como a administração efetua a análise destes relatórios de desempenho.

Analisar a existência de eventos ou condições que podem afetar a continuidade da entidade.

Documentar a existência de risco de distorção relevante derivado da análise da performance financeira, os impactos deste risco no nível das demonstrações contábeis e / ou no nível das afirmações, assim como, a natureza e a época dos procedimentos que serão executados em resposta ao risco identificado.

4. AVALIAÇÃO DO AMBIENTE DE CONTROLE NO NÍVEL DA ENTIDADE

Considerar os seguintes elementos do ambiente de controle como relevantes na obtenção de entendimento do ambiente de controle:

- a) estrutura organizacional;
- b) comunicação e aplicação de valores de integridade e ética;
- c) atribuição de autoridade e responsabilidade;
- d) compromisso com a competência;
- e) políticas e práticas de recursos humanos;
- f) participação dos responsáveis pela governança.

Estrutura organizacional

Documentar:

- a) a estrutura societária;
- b) a composição do capital e as suas modificações e quando aplicável as aquisições, fusões, cisões;
- c) as partes relacionadas, suas formas de relacionamento e tipo de transações entre elas, principalmente transações não usuais.

Confirmar o entendimento dos controles relevantes em relação a estrutura organizacional e dos controles relacionados aos riscos significativos identificados, a fim de identificar se estes estão sendo desempenhados da forma descrita.

Caso estes estejam desenhados de forma a reduzir os riscos identificados, avaliar a eficácia em testar estes controles.

Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho
Exemplos (Não deve ser considerado como um exemplo exaustivo, completo ou que possa ser aplicável a qualquer auditoria. Não contempla todas as situações que podem ser aplicáveis num caso específico)			
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
Toda mudança na estrutura societária da entidade é	Partes relacionadas não sejam identificadas o que pode resultar em erros no processo de	Identificar a existência de alterações na estrutura societária	Efetivo/Não efetivo

<p>aprovada pelos administradores, revisada pelo departamento jurídico e comunicada ao departamento de contabilidade</p>	<p>consolidação ou na valorização de investimentos;</p> <p>Divulgações incorretas relativa a partes relacionadas.</p>	<p>na qual a entidade está inserida e para um caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Obter a aprovação da administração; - Verificar se estas foram analisadas pelo departamento jurídico; - Inspeccionar a comunicação de tal alteração para o departamento de contabilidade. 	
<p>Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho</p>	<p>Procedimentos de Auditoria</p>	<p>Resultado</p>	<p>Referência do papel de trabalho</p>
	<p>Solicitar uma lista das alterações na estrutura societária na qual a entidade está inserida, determinar uma amostra e:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Obter a aprovação da administração; - Verificar se estas foram analisadas pelo departamento jurídico; - Inspeccionar a comunicação de tal alteração para o departamento de contabilidade. 	<p>Efetivo/Não efetivo</p>	<p>WP:</p>
<p>Avaliação do</p>	<p>Risco relacionado, tanto</p>	<p>Procedimentos de</p>	<p>Resultado</p>

desenho - Descrição do controle	no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Auditoria	
Mensalmente um analista contábil identifica todas as transações com partes relacionadas, efetua uma análise e uma confirmação das transações e dos saldos com a contraparte.	Partes relacionadas não sejam identificadas, o que pode resultar em erros no processo de consolidação ou na valorização de investimentos; Erros nos saldos de partes relacionadas; Divulgações incorretas relativa a partes relacionadas.	Para um caso: Obter a análise das contas de partes relacionadas, assim como as respectivas confirmações das transações e dos saldos com as contrapartes.	Efetivo/Não efetivo
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho
	Determinar uma amostra e obter a análise das contas de partes relacionadas, assim como as respectivas confirmações das transações e saldos com as contrapartes	Efetivo/Não efetivo	WP:

Comunicação e aplicação de valores de integridade e ética, atribuição de autoridade e responsabilidade e compromisso com a competência

Analisar:

- a) a estrutura organizacional, os limites de alçada e as definições de linha de responsabilidade;
- b) as formas de eleição / designação da administração;
- c) a frequência das reuniões da administração e o grau das decisões tomadas;
- d) os objetivos, plano estratégico e a forma de remuneração da administração;
- e) como a administração se comunica com os colaboradores, principalmente no que tange as questões morais, éticas e a responsabilidade desses no processo de relatórios financeiros;
- f) como a administração promove um ambiente de um nível apropriado de aceitação de riscos, uma consciência de controles e salvaguarda dos ativos;
- g) como a administração monitora a integridade e os valores éticos dos colaboradores;
- h) se existe um código de conduta;
- i) as políticas em relação a se passar por cima dos controles e se nestes casos medidas disciplinares são aplicadas;
- j) como a administração delega a responsabilidade e as atitudes apropriadas em relação aos relatórios financeiros;
- k) como a administração se assegura da seleção apropriada das políticas contábeis;
- l) se houve mudanças significativas na estrutura de relatórios financeiros, tais como mudanças nas normas contábeis ou outras mudanças relevantes ou mudanças no ambiente jurídico que afetam a entidade;
- m) adequada segregação de funções, principalmente no que se refere: (i) a execução e revisão dos controles, (ii) a atividades desempenhadas pelo mesmo indivíduo que possam gerar conflito de interesses, (iii) atividades e controles relacionados a contabilidade e o processo de relatórios financeiros;
- n) evidência do compromisso da administração no desenho, implementação e manutenção de controles internos sólidos, inclusive evidência de documentação apropriada desses controles internos.

Efetuar teste de desenho dos controles relevantes em relação a comunicação e aplicação de valores de integridade e ética, atribuição de autoridade e responsabilidade e compromisso com a competência e dos controles relacionados aos riscos significativos identificados, a fim de avaliar se estes estão sendo desempenhados da forma descrita.

Caso estes estejam desenhados de forma a reduzir os riscos identificados, avaliar a eficácia em testar estes controles.

Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado

Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho
Exemplos (Não deve ser considerado como um exemplo exaustivo, completo ou que possa ser aplicável a qualquer auditoria. Não contempla todas as situações que podem ser aplicáveis num caso específico)			
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
A entidade possui uma política de responsabilidade e de limites de alçada para as principais transações como: aprovação de pedidos de vendas, de compras, de investimentos, de contratação de funcionários.	Ausência de segregação de funções; Transações aprovadas que não sejam uma demanda efetiva da empresa, podendo resultar em erros ou fraude.	Obter o organograma da entidade; Obter a política de responsabilidade e de limites de alçada para as principais transações.	Efetivo/Não efetivo
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho

desenho			
	Selecionar uma amostra das transações realizadas no ano, solicitar as devidas aprovações e verificar se estão de acordo com as políticas de responsabilidade e com os limites de alçada	Efetivo/Não efetivo	WP:
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
Existe uma política de remuneração para a administração: Parte fixa: salário Parte variável: participação nos resultados, bônus. Esta está baseada no alcance das metas estabelecidas para a entidade e para cada funcionário	As metas estabelecidas como base para a administração receber a remuneração variável serem irreais o que poderia resultar em condutas inadequada no que tange a integridade e a ética dos colaboradores e/ou na tentativa da administração manipular resultados	Obter e entender a política de remuneração da administração	Efetivo/Não efetivo
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho

	Determinar uma amostra e observar se a remuneração está seguindo o que está estabelecido na política.	Efetivo/Não efetivo	WP:
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
Existe um código de conduta que é entregue a cada funcionário no momento da contratação e está disponível na intranet da entidade	<p>Não haver uma comunicação adequada quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - as questões morais, éticas e a responsabilidade de cada colaborador no processo de relatórios financeiros; - ao nível apropriado de aceitação de risco; - a consciência sobre a salvaguarda dos ativos; - as políticas em relação a se passar por cima dos controles e a aplicação de medidas disciplinares. <p>A ausência de tais comunicações pode resultar em condutas não apropriadas e consequentemente em erros e/ou fraude no que se refere os relatórios financeiros ou no que tange a salvaguarda dos ativos.</p>	Obter o código de conduta e avaliar se este trata das questões morais, éticas, da responsabilidade dos colaboradores no processo de relatórios financeiros, do nível de tolerância a riscos, da salvaguarda de ativos, da transgressão de controles, etc.	Efetivo/Não efetivo
Avaliação da efetividade –	Procedimentos de	Resultado	Referência do

Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Auditoria		papel de trabalho
	<p>Inspecionar a intranet da entidade para assegurar que o código de conduta é disponibilizado;</p> <p>Obter uma lista dos funcionários contratados, definir uma amostra e obter evidências de que o código de ética foi disponibilizado no momento da contratação.</p>	Efetivo/Não efetivo	WP:
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
<p>A entidade segue as práticas contábeis adotadas no Brasil, NBC TGs, CPCs, etc.</p> <p>O contador é responsável por acompanhar as mudanças nas normas contábeis, avaliar os impactos e comunicar essas mudanças para sua equipe e</p>	<p>Seleção inapropriada das políticas contábeis;</p> <p>Mudanças significativas na estrutura de relatórios financeiros, tais como mudanças nas normas contábeis ou no ambiente jurídico não serem capturadas;</p> <p>Erros e/ou fraude no que se refere os relatórios financeiros.</p>	<p>Indagar ao contador se ocorreram mudanças nas normas contábeis durante o período.</p> <p>Obter com este uma lista das principais mudanças que afetaram a entidade.</p>	Efetivo/ Não efetivo

outros colaboradores que serão impactados por tal mudança.			
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho
	Em posse da lista das principais mudanças nas práticas contábeis que afetaram a entidade, obter uma amostra e identificar se esta foi analisada pelo contador e comunicada aos responsáveis e interessados.	Efetivo/ Não efetivo	WP:

Políticas e práticas de recursos humanos

Documentar:

- a) as políticas de contratação, remuneração, treinamento e demissão de colaboradores;
- b) a frequência das reuniões da administração e gestores com os colaboradores para estabelecer metas, repassar as atividades e controles que estão sendo executados;
- c) se as metas estabelecidas aos funcionários são realistas e como estes são incentivados a atingi-las;
- d) como a entidade se certifica que os colaboradores têm o conhecimento e as habilidades necessárias para desempenhar as tarefas estabelecidas (ex: programa de descrição das atividades por cargo, programa de treinamentos);
- e) como a administração delega a responsabilidade e as atitudes apropriadas em relação aos relatórios financeiros;
- f) se existe um código de conduta ou se a entidade faz uma reunião de integração quando o funcionário é contratado. de maneira geral como a administração comunica aos colaboradores as questões morais, éticas e a responsabilidade desses;
- g) as políticas em relação a se passar por cima dos controles e se nestes casos medidas disciplinares são aplicadas;
- h) o nível de rotatividade da administração e dos funcionários.

Efetuar teste de desenho dos controles relevantes em relação a políticas e práticas de recursos humanos e dos controles relacionados aos riscos significativos identificados, a fim de avaliar se estes estão sendo desempenhados da forma descrita.

Caso estes estejam desenhados de forma a reduzir os riscos identificados, avaliar a eficácia em testar estes controlos.

Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho
Exemplos (Não deve ser considerado como um exemplo exaustivo, completo ou que possa ser aplicável a qualquer auditoria. Não contempla todas as situações que podem ser aplicáveis num caso específico)			
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
A entidade possui políticas de contratação, remuneração, treinamento e demissão de colaboradores; Semestralmente	Os colaboradores não terem a motivação, o conhecimento e as habilidades necessárias para desempenhar as tarefas estabelecidas, o que pode resultar em erros na captura, processamento e	Obter as políticas de contratação, remuneração, treinamento e demissão de colaboradores; Indagar alguns gestores e	Efetivo/ Não efetivo

<p>os gestores se reúnem com os colaboradores para estabelecer metas, repassar as atividades e controles que estão sendo executados;</p> <p>A entidade tem um programa de descrição das atividades por cargo;</p> <p>A entidade possui programa de treinamentos.</p>	<p>registro das transações, assim como, nas análises dos saldos contábeis e na preparação dos relatórios financeiros.</p>	<p>colaboradores a fim de verificar se semestralmente eles se reúnem para discutir metas, repassar as atividades e controles que estão sendo executados;</p> <p>Obter o programa de descrição das atividades por cargo e o programa de treinamentos.</p>	
<p>Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho</p>	<p>Procedimentos de Auditoria</p>	<p>Resultado</p>	<p>Referência do papel de trabalho</p>
	<p>Obter a lista de contratações e demissões, efetuar uma amostra e solicitar a documentação suporte referente a tais contratações/demissões a fim de verificar se estão em linha com as políticas;</p> <p>Obter a folha de pagamento, determinar uma amostra de colaboradores e verificar se a remuneração está de acordo com a política. Para estes, identificar se</p>	<p>Efetivo/ Não efetivo</p>	<p>WP:</p>

	<p>existe um documento que contempla a descrição das suas atividades, responsabilidades, controles a serem desempenhados, etc.;</p> <p>Obter o programa de treinamentos, selecionar uma amostra e verificar se este foram cumpridos por meio de inspeção de lista de presença, certificados de conclusão, etc.</p>		
--	--	--	--

Participação dos responsáveis por governança e monitoramento dos controles pela administração

Documentar:

- a) a estrutura, as responsabilidades, as atividades dos responsáveis pela governança;
- b) as formas de eleição / designação;
- c) a forma de remuneração;
- d) a frequência das reuniões e o grau das decisões tomadas;
- e) como os administradores, assim como os responsáveis por governança, monitoram o desempenho da entidade (relatórios contábeis, relatórios gerenciais, etc.);
- f) se existe um orçamento anual e se mensalmente é feita uma análise entre os valores orçados e os valores reais, investigando-se as principais diferenças;
- g) quem da administração e / ou da governança revisa o relatório de comparação entre o orçado e o real, com as devidas explicações, e se este discute os resultados com outros profissionais da entidade;
- h) como a entidade se assegura que os números reportados em tal relatório – principalmente os não financeiros (ex: volume de vendas) são confiáveis (a fonte de informação é o sistema contábil, existe integração entre os sistemas?);
- i) se a entidade tem processo, mesmo que informal, para:
 - (i) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações contábeis;
 - (ii) estimar a significância dos riscos;
 - (iii) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e
 - (iv) decidir sobre ações em resposta a esses riscos;
- j) como a entidade monitora o controle interno, principalmente os relacionados as demonstrações contábeis, e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências identificadas;
- k) as fontes de informações relacionadas com as atividades de monitoramento da entidade; e
- l) a base sobre a qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para o propósito.

Efetuar teste do desenho dos controles relevantes em relação a participação dos

responsáveis por governança e monitoramento dos controles pela administração e dos controles relacionados aos riscos significativos identificados, a fim de avaliar se estes estão sendo desempenhados da forma descrita.

Caso estes estejam desenhados de forma a reduzir os riscos identificados, avaliar a eficácia em testar estes controles.

Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho
Exemplos (Não deve ser considerado como um exemplo exaustivo, completo ou que possa ser aplicável a qualquer auditoria. Não contempla todas as situações que podem ser aplicáveis num caso específico)			
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
Anualmente a administração prepara um	Erros na captura, processamento e	Obter o orçamento anual;	Efetivo/ Não efetivo

<p>orçamento.</p> <p>Os administradores monitoram o desempenho da entidade por meio de um relatório que apresenta a comparação entre os valores orçados e os valores reais, investigando as principais diferenças.</p> <p>Os números apresentados neste relatório são extraídos do sistema contábil da entidade.</p> <p>Este relatório é revisado pelos responsáveis por governança que discutem os resultados com a administração e outros profissionais da entidade.</p>	<p>registro das transações.</p> <p>Saldos contábeis e divulgações incorretos;</p> <p>Erros na preparação dos relatórios financeiros.</p>	<p>Obter o relatório que apresenta a comparação entre os valores orçados e os valores reais.</p>	
<p>Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho</p>	<p>Procedimentos de Auditoria</p>	<p>Resultado</p>	<p>Referência do papel de trabalho</p>
	<p>Determinar uma amostra dos relatórios que apresentam a</p>		

	<p>comparação entre os valores orçados e os valores reais;</p> <p>Avaliar as explicações apresentadas para as principais variações;</p> <p>Obter evidência de que este foi revisado pelos responsáveis por governança.</p>		
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
<p>Mensalmente a administração se reúne com os principais gestores para discutir as metas, as estratégias, os problemas identificados na operação, nas atividades e nos controles;</p> <p>Avaliam, discutem, e planejam as ações corretivas e quem irá executá-las.</p>	Deficiências no controle interno, principalmente os relacionados as demonstrações contábeis, podem resultar em erros na captura, registro e processamento das transações e nos saldos contábeis.	Indagar uma pessoa da administração e um gestor de área a fim de identificar se as reuniões estão ocorrendo e quais assuntos estão sendo discutidos.	Efetivo/ Não efetivo
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho

	<p>Caso a entidade prepare ata destas reuniões, definir uma amostra, inspecionar as atas, se atentando para os assuntos que estão sendo tratados.</p> <p>Se as reuniões não forem formalizadas, selecionar alguns gestores, indagar quais assuntos discutidos na última reunião, quais as ações planejadas e se estes têm evidência das discussões ou das ações tomadas (por exemplo, e-mails, comunicados, etc.).</p>	Efetivo/ Não efetivo	WP:
--	--	----------------------	-----

5. SISTEMA DE INFORMAÇÕES RELEVANTES PARA O RELATÓRIO FINANCEIROS E COMUNICAÇÕES

Obter um entendimento do sistema de informação relevantes para as demonstrações contábeis, incluindo as seguintes áreas:

- a) as classes de transações significativas para as demonstrações contábeis;
- b) os procedimentos, tanto de tecnologia de informação (TI) quanto de sistemas manuais, pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações contábeis;
- c) os respectivos registros contábeis – tanto eletrônicos como manual, informações-suporte e contas específicas utilizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações. Isto inclui a correção de informações incorretas e a maneira como as informações são transferidas para o razão geral;
- d) como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações contábeis, que não sejam transações;
- e) o processo usado para elaborar as demonstrações contábeis da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas;
- f) controles em torno de lançamentos não-rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais; e
- g) como a entidade comunica as funções e responsabilidades sobre demonstrações contábeis e questões significativas internamente (com os responsáveis pela governança) e externamente (com os órgãos reguladores, entre outros).

Listar os sistemas relevantes para a preparação dos relatórios financeiros e para as comunicações, mencionando as suas respectivas funções e as contas significativas envolvidas.

Abaixo apresenta-se um guia das principais transações que podem contemplar sistemas de informações relevantes na preparação dos relatórios financeiros.

Contabilidade
 Contas a receber
 Contas a pagar
 Tesouraria: bancos, aplicações financeiras, financiamentos, fluxo de caixa
 Fiscal
 Faturamento
 Estoque
 Compras
 Orçamento
 Patrimônio
 Folha de pagamento

Observar se estes apresentaram mudanças significativas no período, se estas resultam em potenciais riscos e quais as contas contábeis impactadas.

Documentar e avaliar:

- a) a política de segurança da informação;
- b) os procedimentos de back up da informação;
- c) o plano de contingência;
- d) a política de gerenciamento de mudanças;
- e) a política relativa a controle de acesso e limite de alçada de aprovações eletrônicas.

Para os riscos significativos identificar os principais controles contemplados nas políticas e nos sistemas, efetuar o teste de desenho dos controles a fim de identificar se estão sendo desempenhados da forma descrita.

Caso estes estejam desenhados de forma a reduzir os riscos identificados, avaliar a eficácia em testar estes controles.

Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho
Exemplos (Não deve ser considerado como um exemplo exaustivo, completo ou que possa ser aplicável a qualquer auditoria. Não contempla todas as situações que podem ser aplicáveis num caso específico)			

Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
<p>A empresa possui um sistema integrado, logo o faturamento, as notas fiscais de entrada, as baixas para a produção são imputadas no sistema e registrados automaticamente na contabilidade;</p> <p>A folha de pagamento é processada por</p>	<p>As transações não serem registradas ou ocorrer erros no registro e processamento das transações; e estes não serem corrigidos antes de serem transferidos para o razão geral e divulgadas nas demonstrações contábeis;</p> <p>Eventos e condições que são significativos para as</p>	<p>Solicitar arquivo das notas fiscais de saída, selecionar as notas com CFOPs relativos ao faturamento, obter um total e confrontar com o valor registrado de faturamento no razão contábil de receita de vendas bruta do mês;</p> <p>Solicitar arquivo das notas fiscais de entrada, selecionar</p>	
<p>empresa terceirizada e integrada ao sistema contábil via batch</p>	<p>demonstrações contábeis e que não sejam transações não serem capturados.</p>	<p>as notas com CFOPs relativos à entrada de matéria prima, obter um total e confrontar com o valor registrado de entrada no razão contábil dos estoques/custo de produção do mês;</p>	

		Obter a folha de pagamento e confrontar o valor das despesas de salários, respectivos impostos e provisões de um mês com os valores registrado no razão contábil de salários a pagar, INSS a recolher, FGTS a recolher, provisão de férias, provisão de 13º. salário, etc.	
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho
	<p>Obter uma amostra de dois meses e:</p> <p>- Solicitar o arquivo das notas fiscais de saída, selecionar as notas com CFOPs relativos ao faturamento, obter um total e confrontar com o valor registrado</p>	Efetivo/Não Efetivo	WP:

	<p>de faturamento no razão contábil de receita de vendas bruta do mês;</p> <p>- Solicitar arquivo das notas fiscais de entrada, selecionar as notas com CFOPs relativos à entrada de matéria prima, obter um total e confrontar com o valor registrado de entrada no razão contábil dos estoques/custo de produção do mês.</p> <p>Obter a folha de pagamento e confrontar o valor das despesas de salários, respectivos impostos e provisões de um mês com os valores registrado no razão contábil de salários a pagar, INSS a recolher, FGTS a recolher, provisão de férias, provisão de 13º. salário, etc.</p>		
Avaliação do desenho - Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
As estimativas contábeis e os lançamentos manuais são revisados por um profissional	<p>Erro nos lançamentos contábeis;</p> <p>Estimativas contábeis sub ou superavaliadas;</p>	Inspecionar o cálculo de duas estimativas contábeis de um mês e dois lançamentos	

<p>diferente do que os preparou;</p> <p>Os administradores analisam o relatório que apresenta a comparação entre os valores orçados e os valores reais, investigando as principais diferenças.</p>	<p>Saldos de contas que recebem lançamentos manuais incorretos.</p>	<p>manuals e verificar se foram revisados por um profissional diferente do que os preparou;</p> <p>Solicitar o relatório que apresenta a comparação entre os valores orçados e os valores reais e avaliar se estes foram revisados pelos administradores (inspecionar e-mails enviados, realizar perguntas sobre as variações, evidência de assinaturas, etc.)</p>	
<p>Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho</p>	<p>Procedimentos de Auditoria</p>	<p>Resultado</p>	<p>Referência do papel de trabalho</p>
	<p>Obter uma lista das estimativas, definir uma amostra e:</p> <p>Inspecionar o cálculo das estimativas contábeis e os lançamentos manuais selecionados se atentando para evidências de revisão por um profissional diferente do que os preparou;</p> <p>Definir uma amostra e solicitar o relatório que apresenta a comparação entre os</p>		

	valores orçados e os valores reais e avaliar se estes foram revisados pelos administradores (inspecionar e-mails enviados, realizar perguntas sobre as variações, evidência de assinaturas, etc.)		
Avaliação do desenho – Descrição do controle	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações contábeis como das afirmações – se houver	Procedimentos de Auditoria	Resultado
A entidade possui uma política relativa à Tecnologia da Informação (TI)	<p>Ausência de um ambiente de informação seguro e de uma política de gerenciamento de mudanças, podendo os dados serem inseridos e deletados indevidamente;</p> <p>Ocorrência de problemas nos limites de alçadas e ausência de segregação de funções;</p> <p>Deficiências para iniciar, registrar, processar e reportar transações, incluindo a correção de informações incorretas, o que pode resultar em inconsistências no saldo contábil e nos relatórios financeiros.</p>	<p>Documentar e avaliar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A política de segurança da informação; - Os procedimentos de back up da informação; - O plano de contingência; - A política de gerenciamento de mudanças; - A política relativa a controle de acesso e limite de alçada de aprovações eletrônicas. 	Efetivo/Não efetivo

Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado Efetivo / Não efetivo	Referência do papel de trabalho WP:
	Avaliar a eficiência em envolver os membros da equipe de auditoria especialistas em TI no teste dos controles estabelecidos nas políticas.		

6. AVALIAÇÃO INICIAL DE RISCO DE FRAUDE

Documentar:

- a) os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;
- b) se existe risco de a administração perpetrar fraude e ocultar informações;
- c) o risco de que os controles sejam ignorados pela administração;
- d) se foram identificadas circunstâncias que podem indicar a manipulação de resultados e as práticas que podem ser adotadas para tal manipulação pela administração e que podem gerar informações contábeis fraudulentas;
- e) a consideração dos fatores conhecidos, internos e externos, que afetam a entidade e podem criar incentivo ou pressão para que a administração ou outras pessoas cometam fraude, que criam essa oportunidade e indicam uma cultura ou ambiente que permite à administração ou outras pessoas racionalizar a perpetração de fraudes;
- f) como tratou-se a presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receitas e avaliou-se os tipos de receita, operações ou assertivas de receita que geram esses riscos, considerando situações de:
 - (i) reconhecimento de receita de forma superestimada;
 - (ii) reconhecimento prematuro ou o registro de receitas fictícias;
 - (iii) registro de receitas inferiores, transferindo receitas inadequadamente para um período posterior, etc.;
- g) como se dá o acesso ao caixa, ou a outros ativos suscetíveis de apropriação indébita, e os controles implementados pela entidade para controlar a apropriação indébita de ativos;
- h) se foram identificadas mudanças não usuais ou injustificadas no comportamento ou estilo de vida da administração ou funcionários;
- i) a avaliação em relação a variações inesperadas, ou não usuais, identificadas durante a aplicação dos procedimentos de revisão analítica que poderiam indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude, principalmente aquelas relacionadas com as receitas;
- j) qualquer outra circunstância que pode indicar a possibilidade de fraude;
- k) a avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente de fraudes, inclusive a natureza, extensão e frequência de tais avaliações;

- l) o processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade, inclusive quaisquer riscos de fraude específicos identificados pela administração ou que foram levados ao seu conhecimento, ou tipos de operações, saldos contábeis ou divulgações para os quais é provável existir risco de fraude;
- m) a comunicação da administração, se houver, aos responsáveis pela governança em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade;
- n) a comunicação da administração aos funcionários em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético;
- o) se a administração e a auditoria interna têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade;
- p) nas entidades que possuem auditoria interna o auditor pode fazer indagações sobre atividades específicas da auditoria interna, incluindo, por exemplo:
- (i) os procedimentos aplicados pelos auditores internos para detectar fraude;
 - (ii) se a administração respondeu satisfatoriamente a quaisquer fatos identificados por meio desses procedimentos;
 - (iii) eventuais indícios de fraude que chegaram ao conhecimento do auditor;
- q) a definição e implantação de respostas adequadas aos riscos de fraude identificados por meio da obtenção de evidências de auditoria adequadas e suficientes que mitiguem os riscos de distorção relevante decorrente de fraude;
- r) procedimentos de auditoria que incorporem um elemento de imprevisibilidade na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria como resposta aos riscos de fraude identificados;
- s) análise e avaliação em relação a seleção e a aplicação de políticas contábeis, em especial as relacionadas com medições subjetivas e transações complexas, considerando que estas podem ser indicadores de informação financeira fraudulenta decorrente de tentativa da administração de manipular os resultados;
- t) a discussão entre os membros da equipe de trabalho, enfatizando especialmente como e em que pontos as demonstrações contábeis da entidade são suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude, inclusive como a fraude pode ocorrer.

Avaliação do desenho - Descrição do	Risco relacionado, tanto no nível das demonstrações	Procedimentos de Auditoria	Resultado
controle	contábeis como das afirmações – se houver		
Avaliação da efetividade – Descrição do controle e detalhes relacionados ao desenho	Procedimentos de Auditoria	Resultado	Referência do papel de trabalho

Os controles da entidade desenhados e desempenhados para prevenir falhas no controle interno e erros nas demonstrações contábeis usualmente, também, mitigam riscos de fraude.

7. DISCUSSÃO SOBRE O PLANEJAMENTO E A AVALIAÇÃO DE RISCO DE DISTORÇÃO RELEVANTE ENTRE OS MEMBROS DA EQUIPE.

Data:

Participantes:

Os assuntos a seguir devem ser levados em consideração na reunião de planejamento e de avaliação de riscos de distorções relevantes decorrentes de erro e / ou fraude:

Assunto: A importância do ceticismo profissional, principalmente em circunstâncias em que existem indícios de possíveis desvios derivados de fraude ou erro.

A responsabilidade dos membros da equipe, enfatizando que devem realizar o trabalho de forma cuidadosa, com princípios éticos, exercendo os julgamentos apropriados e ceticismo profissional e que estes devem comunicar prontamente o sócio do trabalho qualquer risco de fraude ou de ato ilegal identificado.

Comentários dos participantes:

Assunto: As decisões estratégicas incluindo a determinação da materialidade e como os membros da equipe a utilizará para determinar a extensão dos testes.

Comentários dos participantes:

Assunto: O entendimento da entidade resultante dos procedimentos de avaliação de riscos, os riscos identificados no nível das demonstrações contábeis e os riscos inerentes no nível das afirmações, contas contábeis significativas, divulgações e o enfoque planejado.

Comentários dos participantes:

Assunto: Como as práticas contábeis da entidade endereçam a adequada preparação dos relatórios financeiros e a suscetibilidade de desvios nas demonstrações contábeis causados por fraude e erro.

Comentários dos participantes:

Assunto: Considerações sobre fatores internos e externos que podem incentivar ou pressionar a administração e os colaboradores a cometerem fraude.

Comentários dos participantes:

Assunto: Risco de a administração transgredir os controles, por meio da realização de lançamentos manuais ou outros ajustes de transações não usuais relevantes ou na definição das estimativas contábeis significativas.

Comentários dos participantes:

Assunto: Circunstâncias que podem indicar a manipulação de resultados e as práticas que podem ser adotadas para tal manipulação e que podem gerar informações contábeis fraudulentas.

Comentários da equipe:

Assunto: Os riscos de a administração perpetrar e ocultar informações contábeis fraudulentas e como os ativos da entidade podem ser subtraídos, levando-se em conta principalmente o acesso ao caixa ou outros ativos suscetíveis de apropriação indébita.

Comentários da equipe:

Assunto: Como, e em que pontos, as demonstrações contábeis da entidade são suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude, inclusive como a fraude pode ocorrer.

Comentários dos participantes:

Assunto: Os riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações, inclusive determinando quais são significativos e quais estão relacionados a risco de fraude.

Comentários dos participantes:

Assunto: Procedimentos de auditoria (inclusive os que incorporam imprevisibilidade) que podem ser selecionados para responder à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante decorrente de fraude e se certos tipos de procedimentos de auditoria são mais eficazes que outros.

Comentários dos participantes:

Assunto: Eventuais indícios de fraude que chegaram ao conhecimento da equipe

Comentários dos participantes:

Assunto: Os resultados de auditorias anteriores envolvendo a avaliação da efetividade dos controles internos, inclusive a natureza das fragilidades identificadas e as medidas tomadas em resposta a essas deficiências.

Comentários dos participantes:

Assunto: O volume de operações que pode determinar se é mais eficiente para o auditor confiar nos controles internos.

Comentários dos participantes:

Assunto: O efeito da tecnologia da informação nos procedimentos de auditoria, inclusive a disponibilidade de dados e a previsão de uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.

Comentários da equipe:

Assunto: A política da firma quando ocorrem situações de discordância entre membros da equipe.

Comentários da equipe:

Assunto: Outros assuntos a serem comunicados para os membros da equipe que não foram envolvidos na discussão (especialistas, auditores de outras localidades, etc.).

Comentários da equipe:

ANEXO XII – MODELO DE FORMULÁRIO DE MATERIALIDADE

CLIENTE:

REFERÊNCIA:

Exercício/Período Findo

Preparado por:

Data:

Revisado por:

Data:

A determinação da materialidade não é simplesmente um cálculo mecânico, envolve o exercício de julgamento profissional e o auditor deve levar em consideração a sua percepção das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis.

1. Objetivo do papel de trabalho

O objetivo deste papel de trabalho é determinar a materialidade adequada para fins de planejamento e execução da auditoria.

A materialidade definida será utilizada no planejamento, na execução da auditoria, na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigida sobre as demonstrações contábeis, se houver, e na formação da opinião do relatório de auditoria.

2. Referenciais (benchmarks) utilizados na determinação da materialidade planejada

Vide seção I.2 para orientações sobre os percentuais de materialidade a serem utilizados em trabalhos de auditoria.

Base de Cálculo do Referencial	
Período sujeito a auditoria:	
Lucro antes do imposto de operações em continuidade (*):	
Lucro antes do imposto de operações em continuidade ajustado:	

(*) Deve-se considerar neste item a estimativa de lucro que abrange todo o período auditado. Usualmente utiliza-se os orçamentos preparados pela entidade para se obter o valor, levando-se em consideração a capacidade da administrar em preparar tais projeções.

Em alguns casos o lucro antes do imposto de operações em continuidade pode não ser o referencial apropriado para se determinar a materialidade.

Nessas ocasiões utiliza-se outra base como, por exemplo: receitas, total dos ativos, patrimônio líquido, etc. Todavia, faz-se necessário documentar o motivo que levou o

auditor a utilizar um referencial alternativo.

Base de Cálculo do Referencial	
Período sujeito a auditoria:	
Referencial escolhido (ex: Receita Bruta)	
Itens a serem ajustados:	
Referencial ajustado:	
Explicação da utilização desse referencial ao invés do lucro antes dos impostos de operações em continuidade:	

3. Materialidade planejada

Determina-se a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo durante o planejamento.

O auditor deve aplicar uma porcentagem ao referencial escolhido.

Nos casos em que o referencial utilizado difere do lucro antes do imposto de operações em continuidade ajustado, geralmente aplica-se um percentual sobre o referencial escolhido, que pode ser maior ou menor dependendo do referencial.

Exemplos de Referencial		
Referencial	Percentual (%)	Materialidade
Receita Bruta		
Total do Ativo		
Total do Patrimônio Líquido		

O auditor deve documentar o julgamento profissional exercido que o levou a definir tal referencial e os percentuais aplicados.

Base de Cálculo da Materialidade Planejada	
Referencial escolhido	
% aplicado:	
Materialidade:	
Explicação dos motivos que levaram o auditor a definir este percentual – detalhes sobre o julgamento profissional exercido.	

4. Erro tolerável para execução da auditoria

Observa-se que o erro tolerável deve ser um valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para, adequadamente, reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.

O auditor deve aplicar uma porcentagem à materialidade definida para as demonstrações contábeis como um todo.

Observa-se, porém, que este parâmetro não deve ser o parâmetro considerado para todos os trabalhos de auditoria, deve ser definido a cada trabalho, pelo sócio, por meio do exercício do julgamento profissional, e levando-se em consideração as determinações da metodologia da TATICCA descritas na seção I.2.

O auditor deve documentar o julgamento profissional exercido que o levou a definir tal percentual.

Base de Cálculo do Erro Tolerável	
Materialidade calculada	
% aplicado:	
Erro Tolerável:	
Explicação dos motivos que levaram o auditor a definir este percentual – detalhes sobre o julgamento profissional exercido.	

5. Valor mínimo para ajuste (SDA)

Ocasionalmente, uma materialidade inferior pode ser considerada apropriada para certas contas contábeis, classe de transações e divulgações. Nestes casos o auditor deve documentar o cálculo dessa materialidade, o seu racional e o julgamento exercido.

Valor mínimo para ajuste	
Base de cálculo:	Valor
Racional e julgamento exercido:	

6. Revisão da materialidade

No início do trabalho o auditor determina a materialidade com base em valores estimados, ao final do trabalho deve revisar a materialidade considerando os valores reais apresentados no encerramento do exercício / período. Revisões intermediárias devem ser feitas quando o auditor julgar necessário. Nestes casos deve documentar os motivos que o levaram a tal revisão, o novo cálculo de materialidade e sua avaliação se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria continuam apropriados.

Base de Cálculo da Materialidade Revisada

Referencial escolhido	
% aplicado:	
Materialidade:	
Explicação dos motivos que levaram a revisão.	
Avaliação se a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria continuam apropriados.	

ANEXO XIII – SUMÁRIO DOS RISCOS DE DISTORÇÕES RELEVANTES IDENTIFICADOS A NÍVEL DE CONTAS E ASSERTIVAS

Não deve ser considerado como um exemplo completo ou que possa ser aplicável a qualquer auditoria. Não contempla todas as situações que podem ser aplicáveis num caso específico devendo ser adaptado as circunstâncias

Conta Contábil	Riscos de Distorção Relevante	Nível das DCs ou no Nível da Assertiva	Risco Significativo?	Risco de Fraude e de Subtração de Ativos?	Risco Inerente	Procedimentos de Auditoria Planejados em Resposta aos Riscos
		(**) O, I, EX, E, V, D&O, A, C				
ATIVO						
Caixa e Equivalente de Caixa (Bancos e aplicações financeiras)	Acesso as contas bancárias por pessoal não autorizado; Transações bancárias não serem capturadas, registradas ou serem registradas e valorizadas incorretamente.	Assertiva O, I, E, EX, A, D&O	Não	Sim	Médio	Teste de desenho dos controles; Teste de eficiência dos controles; Testes substantivos.
Contas a Receber de Clientes	A receita de vendas, assim como o contas a registrados não representarem economicamente a essência da transação (sub ou superestimados por conta de administração de resultado, pendências antigas, etc.)	Assertiva O, I, EX, E, V, D&O, A, C	Sim	Sim	Alto	Teste de desenho dos controles; Teste de eficiência dos controles; Testes substantivos.

	Não ser realizável ou os valores de realização serem inferiores aos saldos registrados (cálculo incorreto da provisão para crédito de liquidação duvidosa)					
Estoques	<p>As compras, assim como os estoques e os custos registrados não representarem economicamente a essência da transação (sub ou super estimados por conta de administração de resultado, erros nas contagens dos estoques, erros na alocação dos custos etc.).</p> <p>O custo registrado ser maior que o valor realizável líquido.</p> <p>Existência de estoques danificados, obsoletos, com baixa movimentação.</p> <p>Erros na apuração do custo unitário dos produtos acabados (alocação de matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabricação).</p>	<p>Assertiva</p> <p>O, I, EX, E, V, D&O, A, C</p>	Sim	Sim	Alto	<p>Teste de desenho dos controles;</p> <p>Teste de eficiência dos controles;</p> <p>Testes substantivos.</p>
Impostos a Recuperar	<p>Os créditos de impostos referente a entrada de mercadoria e tomada de serviço não estarem sendo capturados, processados e registrados adequadamente.</p> <p>Os valores de impostos a recuperar registrados não serem parcial ou totalmente realizáveis</p>	<p>Assertiva O,</p> <p>I, EX, D&O</p>	Não	Não	Médio	<p>Teste de desenho dos controles;</p> <p>Testes substantivos. (*)</p>

Outras Contas a Receber	Os valores não serem realizáveis por serem antigos, incobráveis ou terem sido registrados como ativo indevidamente.	Assertiva O, I, EX, D&O	Não	Não	Baixo	Testes substantivos. (*)
Investimentos	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. Não estarem sendo avaliados por critérios contábeis adequados e consistentes. O valor recuperável ser inferior ao valor registrado.	Assertiva O, I, EX, V, D&O	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)
Imobilizado	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. A depreciação estar sendo calculada incorretamente. O valor recuperável ser inferior ao valor registrado.	Assertiva O, I, EX, E, V, D&O	Não	Sim	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)
PASSIVO						
Fornecedores	As compras, assim como os estoques e os registrados não representarem economicamente a essência da transação (sub ou superestimados por conta de administração de resultado, pendências antigas, etc.).	Assertiva O, I, EX, E, D&O, C	Sim	Sim	Alto	Teste de desenho dos controles; Teste de eficiência dos controles; Testes substantivos.
Empréstimos	As transações não serem capturadas, processadas e registradas	Assertiva O, I, EX, V, D&O, A	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles;

	adequadamente. Não estarem sendo avaliados apropriadamente. Classificação incorreta entre curto e longo prazo (ex: quebra de “covenants”)					Testes substantivos. (*)
Impostos a Recolher	Os valores de imposto referente a venda de mercadoria e prestação de serviço não estarem sendo capturados, processados e registrados adequadamente. Erros no cálculo dos impostos a recolher (alíquota errada, base de cálculo incorreta, etc.)	Assertiva O, I, EX, D&O, A	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)
Obrigações Trabalhistas	As obrigações trabalhistas não estarem sendo capturadas, processadas, calculadas e registradas adequadamente. Erros no cálculo dos encargos trabalhistas, assim como no cálculo das provisões de férias e 13º. salário.	Assertiva O, I, EX, V, D&O	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)
Imposto de Renda e Contribuição Social a Recolher – Corrente e Diferido	Erros no cálculo dos impostos a recolher (alíquota errada, base de cálculo incorreta, etc.)	Assertiva O, I, EX, A, D&O	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)
Outras Contas a Pagar	Os valores registrados não representarem economicamente a	Assertiva	Não	Não	Baixo	Testes substantivos. (*)

	essência da transação.	O, I, EX, D&O				
Provisão para Contingências	Os valores registrados não representarem economicamente a essência da transação. Saldo sub ou superestimado, devido a erros no cálculo da estimativa.	Assertiva O, I, EX, V, D&O, A	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)
PATRIMÔNIO LÍQUIDO						
Capital Social	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente.	Assertiva O, I, EX	Não	Não	Baixo	Testes substantivos. (*)
Prejuízos Acumulados	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente.	Assertiva O, I, EX	Não	Não	Baixo	Testes substantivos. (*)
RESULTADO						
Receita Bruta de Vendas	A receita de vendas registrada não representar economicamente a essência da transação (sub ou superestimados por conta de administração de resultado, erros de registro, etc.)	Assertiva O, I, EX, E, C	Sim	Sim	Alto	Teste de desenho dos controles; Teste de eficiência dos controles; Testes substantivos.
Despesas com Impostos	Os valores de imposto referente a venda de mercadoria e prestação de serviço não estarem sendo capturados, processados e	Assertiva O, I, EX	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)

	registrados adequadamente. Erros no cálculo dos impostos a recolher (alíquota errada, base de cálculo incorreta, etc.)					
Custo dos Produtos Vendidos	Os custos dos produtos vendidos registrados não representarem economicamente a essência da transação (sub ou superestimados por conta de erros de registro, administração de resultado, etc.).	Assertiva O, I, EX, E, V, C	Sim	Sim	Alto	Teste de desenho dos controles; Teste de eficiência dos controles; Testes substantivos.
Despesas de Vendas, Administrativas e Gerais	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. As despesas registradas não representarem economicamente a essência da transação. Erros no cálculo dos encargos trabalhistas, assim como no cálculo das provisões de férias e 13º. salário.	Assertiva O, I, EX, C, A	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)
Despesas/Receitas Financeiras	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. As despesas/receitas registradas não representarem economicamente a essência da transação.	Assertiva O, I, EX, A	Não	Não	Médio	Testes substantivos. (*)
Outras Despesas/Receitas	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. As despesas/receitas registradas não	Assertiva O, I, EX, A	Não	Não	Médio	Testes substantivos. (*)

	representarem economicamente a essência da transação.					
Despesa de Imposto de Renda e Contribuição Social (Corrente e Diferido)	Erros no cálculo dos impostos a recolher (alíquota errada, base de cálculo incorreta, etc.)	Assertiva O, I, EX, A	Não	Não	Médio	Teste de desenho dos controles; Testes substantivos. (*)

(*) Para essas contas contábeis, realiza-se um breve entendimento das principais atividades / controles. A realização de testes de desenho dos controles pode reduzir o risco de distorções relevantes, logo o auditor deve julgar a necessidade de realização destes, assim como dos testes de eficiência.

(**) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

(a) assertivas sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:

- (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ocorreram e são da entidade;
- (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
- (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
- (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
- (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;

(b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:

- (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
- (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
- (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
- (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;

(c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:

- (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
- (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
- (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
- (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

ANEXO XIV – MODELO DE ANÁLISE DE FLUXOS DE TRANSAÇÕES PARA TESTES DE CONTROLES E SUBSTANTIVOS DE CONTAS A RECEBER / VENDAS E COMPRAS / ESTOQUES

Não deve ser considerado como um exemplo completo ou que possa ser aplicável a qualquer auditoria. Não contempla todas as situações que podem ser aplicáveis num caso específico devendo ser adaptado às circunstâncias.

Entretanto, contemplam os procedimentos mínimos esperados para esses fluxos e contas. Logo, a não aplicação desses procedimentos deve ser justificada nos papéis de trabalho.

PROCESSO DE VENDAS / CONTAS A RECEBER

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	
Preparado por:	Revisado por:
Data:	Data:

OBJETIVO
O objetivo deste papel de trabalho é documentar o fluxo de vendas da entidade a fim de se definir procedimentos de auditoria para testar os controles relativos a esta transação em respostas aos riscos de distorção relevantes identificados no plano de auditoria, assim como os devidos procedimentos substantivos.

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Contas a receber nacional	
Provisão para crédito de liquidação duvidosa (PCLD)	
Impostos a recolher	
Receita de vendas	
Devoluções e abatimentos	
Impostos sobre vendas	
Despesas com PCLD	
[Outras contas selecionadas de acordo com o julgamento do auditor]	

DESCRIÇÃO DO FLUXO E DOS CONTROLES

As entrevistas foram realizadas no período de 10 a 20 de outubro de 201X.

Foram entrevistadas as seguintes pessoas:

Carlos (Vendedor)
Renato (Analista Crédito e Cobrança)
Rafael (Gerente Administrativo Financeiro)
Mário (Contador)
Alexandre (Analista Contábil)
Daniel (Analista Fiscal)
Luiz (Diretor Geral)

Cadastro de Clientes

O processo de cadastro de um novo cliente considera os seguintes aspectos:

Risco de crédito;
Existência de processos judiciais;
Envolvimento em atividades ilegais;
Condições de financiamento.

O vendedor, juntamente com o cliente preenche a “Ficha de Informação Cadastral” e obtém cópia dos documentos que suportam as informações. Esta ficha é assinada pelo representante legal do cliente.

A “Ficha de Informação Cadastral”, e os documentos constantes no processo são encaminhadas ao Analista de Crédito que efetua um confronto entre as informações preenchidas e as cópias dos documentos disponibilizados e verifica se a ficha foi assinada pelo cliente. Caso haja alguma inconsistência, esse devolve a ficha ao vendedor que irá investigar o ocorrido e recomeçar o processo de cadastro do cliente. Estando as informações corretas o Analista de Crédito faz uma avaliação geral do cliente e define um limite de crédito, que é inserido na própria ficha e segue para a aprovação do Gerente Administrativo Financeiro.

Se aprovado, toda documentação retorna para o Analista de Crédito que cadastra o cliente no sistema. **(Controle 1 – Confronto, Revisão e Aprovação)**

Caso haja alguma inconsistência, o Gerente Administrativo Financeiro devolve a ficha ao Analista de Crédito ou ao Vendedor que irá investigar o ocorrido e recomeçar o processo de cadastro do cliente.

Alterações cadastrais e de limite de crédito seguem esse mesmo processo.

Não é possível efetuar vendas para clientes não cadastrados. **(Controle 2 – Bloqueio de TI e aprovação)**

Pedido de Vendas

Os pedidos de vendas podem ser gerados de duas formas:

Sistema integrado com o cliente, sendo enviado automaticamente para o sistema do nosso cliente

Pedido preparado pelos vendedores que enviam via sistema.

Os pedidos de vendas que apresentam inconsistências como vendas acima dos limites de créditos estabelecidos, vendas com descontos em desacordo com as políticas, etc. são bloqueados pelo sistema. Nestes casos pode ser liberado / aprovado somente pelo Diretor Geral. **(Controle 3 – Bloqueio de TI e**

aprovação)

Alternativamente, quando o Diretor Geral está sem acesso ao sistema, o Gerente Administrativo Financeiro emite um relatório de exceções que contempla todos os pedidos que apresentam inconsistências em relação as informações cadastradas no sistema, obtém a aprovação manual ou por e-mail do Diretor Geral e libera esses pedidos no sistema utilizando seu próprio login.

Faturamento e Expedição

Diariamente, o Analista Fiscal executa uma transação no sistema denominada pedidos em aberto que apresenta todos os pedidos efetuados e ainda não faturados. Ele analisa a data prevista de entrega, o destino e providencia o faturamento para que a mercadoria chegue no prazo acordado com o cliente.

O faturamento é feito sistemicamente. O Analista Fiscal seleciona o pedido em aberto que deseja faturar e os dados do pedido alimentam automaticamente a nota fiscal, não sendo possível se faturar uma mercadoria sem que haja um pedido atrelado.

(Controle 4 – Bloqueio de TI)

Observa-se também que os impostos são calculados automaticamente, baseando-se em uma tabela de percentuais previamente registradas no sistema que leva em consideração o tipo da mercadoria e o destino informados na nota fiscal. **(Controle 5 – Configuração)**

É possível de se inserir os dados de um faturamento manualmente no sistema, mas a nota fiscal só é emitida se este for aprovado pelo Gerente Administrativo Financeiro.

Quando comunicado de que existem faturamentos pendentes o Gerente Administrativo financeiro, acessa estes no sistema efetua uma conferência entre os dados do pedido e os dados contemplados no faturamento e realiza a devida aprovação / liberação. **(Controle 6 – Confronto, Revisão e Aprovação)**

Após a emissão da nota fiscal o estoquista separa o produto e o entrega para a expedição, que confere se o produto e a quantidade estão de acordo com o dados contemplados na nota fiscal. Em caso afirmativo este vista a via da nota fiscal que fica na empresa e envia esta para o Departamento Fiscal onde será arquivada. **(Controle 7 – Confronto)**

Mensalmente é feito um inventário dos estoques. As quantidades físicas contadas são comparadas com as registradas no sistema de estoques, sendo investigadas eventuais diferenças. Os ajustes das quantidade são registrados em um formulário de inventário rotativo e enviados para aprovação do Gerente Administrativo Financeiro. Em posse do formulário aprovado o estoquista realiza os ajustes necessários. **(Controle 13– Confronto e Aprovação)**

A receita de vendas, o custo dos produtos vendidos, as despesas de impostos sobre as vendas, assim como, os impostos a recolher, a baixa dos estoques e o contas a receber são registrados automaticamente no momento em que o ocorre o faturamento. **(Controle 8 – Configuração de TI)**

Devolução

Há dois tipos de devolução:

Retorno/Recusa – São as devoluções que ocorrem no momento do recebimento da mercadoria, por algum problema com a mercadoria ou com o pedido, o cliente recusa o recebimento e devolve a mercadoria. Neste caso a mercadoria retorna com a nota fiscal.

Pós Recebimento – São as devoluções por falta de produto, avaria, produtos vencidos. Neste caso o cliente entra em contato com o vendedor que analisa e autoriza a devolução.

Após aprovada a devolução o cliente envia a cópia da nota fiscal de devolução ao vendedor que confere os dados (lote, produto, quantidade, etc.) e comunica a expedição que solicita à transportadora para retirar.

Quando a mercadoria retorna, uma ordem de devolução é criada pelo operador da expedição que confere o produto, a quantidade recebida e compara com os dados da nota fiscal de devolução. Se não houver inconsistências este faz o input da nota fiscal de devolução no sistema que está parametrizado para registrar a devolução, a baixa das contas a receber, assim como a entrada no estoque em contrapartida ao estorno do respectivo custo. **(Controle 12– Confronto e Configuração de TI)**

Caso haja algum problema este entra em contato com o vendedor e se o problema persistir não realiza o recebimento da mercadoria.

Cobrança

Os bancos, diariamente, encaminham um arquivo com todos os títulos pagos naquele dia, esse arquivo é executado no sistema e efetua automaticamente a baixa das contas a receber no controle financeiro e os respectivos registros contábeis no contas a receber nacional e bancos. **(Controle 9 Configuração de TI)**

Mensalmente o Analista de Crédito e Cobrança emite um relatório com toda a carteira de títulos vencidos, aberto por cliente e duplicata e envia aos vendedores e ao Gerente Administrativo Financeiro para que esses encontrem a melhor maneira de fazer com que o cliente liquide o débito.

O Analista de Crédito prepara um aging list das duplicatas vencidas por cliente e, para os valores relevantes e vencidos há mais de 60 dias, efetua uma análise financeira do cliente, assim como questiona o vendedor sobre a probabilidade de o cliente efetuar o pagamento. Para os casos em que se conclui que a probabilidade de recebimento é baixa, o Analista de Crédito envia um e-mail para o Gerente Administrativo, solicitando a aprovação do registro de uma provisão para crédito de liquidação duvidosa. Em posse do e-mail de resposta efetua manualmente os lançamentos contábeis de registro da provisão. **(Controle 10 – Revisão e Aprovação)**

Registros Contábeis

Mensalmente o analista contábil efetua uma reconciliação e análise das contas

contábeis abaixo mencionadas:

Contas a receber nacional - É feito um confronto entre a composição financeira das contas a receber e o saldo contábil, sendo as diferenças investigadas e apresentadas na conciliação. As pendências antigas são reavaliadas e, se, necessário baixadas por meio de um lançamento manual autorizado pelo Gerente Administrativo Financeiro por e-mail.

Bancos - É feito um confronto entre os extratos bancários e o saldo contábil, sendo as diferenças investigadas e apresentadas na conciliação. As pendências antigas são reavaliadas e, se, necessário baixadas por meio de um lançamento manual autorizado pelo Gerente Administrativo Financeiro por e-mail.

Impostos a recolher - É feito um confronto entre os livros fiscais e o saldo contábil, sendo as diferenças investigadas e apresentadas na conciliação. As pendências antigas são reavaliadas e, se, necessário baixadas por meio de um lançamento manual autorizado pelo Gerente Administrativo Financeiro por e-mail.

Estoques - É feito um confronto entre a posição dos estoques fornecida pelo almoxarifado e o saldo contábil sendo as diferenças investigadas e apresentadas na conciliação. As pendências antigas são reavaliadas e, se, necessário baixadas por meio de um lançamento manual autorizado pelo Gerente Administrativo Financeiro por e-mail. **(Controle 11 – Reconciliação e Aprovação)**

Pode ocorrer situações em que o produto foi faturado e não foi entregue ao cliente. Como nem todas as condições para o reconhecimento de receita foram atendidas essa venda é estornada contabilmente por meio de lançamentos manuais.

A fim de identificar os itens faturados e não entregues, o contador solicita uma relação do faturamento dos últimos 5 dias e para estes casos obtém o canhoto assinado ou o relatório de entrega da transportadora. Para os canhotos ou relatórios de entrega que possuem evidência de recebimento posterior a data do encerramento do período, identifica-se o produto, seu preço de venda, custo, impostos e prepara-se um relatório a fim de se estimar o valor dos lançamentos manuais a serem efetuados. Este relatório é enviado por e-mail para aprovação do Diretor Geral que expressa seu de acordo ao contador e esse efetua os devidos lançamentos. **(Controle 15 – Revisão e Aprovação)**

CONTROLES IDENTIFICADOS E SEUS TESTES DE DESENHO E DE EFETIVIDADE

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Controle que pode mitigar o risco	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C
1	A receita de vendas, assim como o contas a receber registrados não representarem	S e F	1, 2, 3, 4, 6, 8, 11, 15	Receita de Vendas e Contas a Receber de Clientes	O, I, EX, E, D&O, C, A

	economicamente a essência da transação. (sub ou superestimados por conta de administração de resultado, pendências antigas, etc.)				
2	A receita de vendas, assim como o contas a receber registrados não representarem economicamente a essência da transação. (sub ou superestimados por conta de administração de resultado, pendências antigas, etc.) Não ser realizável ou os valores de realização serem inferiores aos saldos registrados (cálculo incorreto da provisão para crédito de liquidação duvidosa)	S	1, 2 e 10	Perdas por Ajuste ao Valor de Realização e Despesas de Vendas	EX, V
3	Os valores de impostos referente a venda de mercadoria não estarem sendo capturados, processados e registrados adequadamente. Erros no cálculo dos impostos a recolher (alíquota errada, base de cálculo incorreta, etc.)	NS	8, 4, 11	Despesas com Impostos sobre Vendas e Impostos a Recolher	O, I, E, EX, D&O, A

	Transações bancárias não serem capturadas, registradas ou serem registradas e valorizadas incorretamente.		NS	8, 9 e 11	Bancos	O, I, E, A, D&O
4	Haver diferenças entre as quantidades de mercadorias registradas no sistema de estoque e as quantidades físicas		NS	8, 11, 12	Estoques	O, I, E, EX

Controle #	Procedimento a ser executado (Teste de Desenho e de Efetividade dos Controles)	Ref WP	Conclusão Efetivo/Não Efetivo
1 e 2	<p>Solicitar o relatório de faturamento do ano, obter uma amostra e para esses casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Solicitar a ficha de informação cadastral e confrontar os dados apresentados com os registrados no sistema de cadastro de clientes; - Inspeccionar se a ficha foi aprovada pelo Gerente Administrativo Financeiro - Avaliar se o sistema está parametrizado a não permitir a criação de um pedido de venda de um cliente não cadastrado. - Simular a criação de um pedido de venda a fim de verificar se não é possível imputar um pedido de venda para um cliente fictício, não cadastrado. 		
3	<ul style="list-style-type: none"> - Para a amostra de faturas selecionadas, solicitar o pedido de venda e confrontar com os dados apresentados no cadastro do cliente. - Se forem identificadas inconsistências (ex.: vendas acima dos limites de créditos estabelecidos, vendas com descontos em desacordo com as políticas, etc.) solicitar a evidência de aprovação do pedido pela hierarquia correspondente. 		
4 e 6	<ul style="list-style-type: none"> - Para a amostra de faturamentos selecionados, solicitar a nota fiscal de venda e confrontar com os dados apresentados no pedido. - Caso o faturamento não possua um pedido correspondente, solicitar a evidência de aprovação deste pela hierarquia correspondente. - Avaliar se o sistema está parametrizado para não efetuar um faturamento sem que haja de um pedido de venda atrelado. - Simular a criação de um faturamento a fim de verificar se é 		

	possível faturar sem que haja um pedido de venda atrelado.		
5	Avaliar se o sistema está parametrizado para calcular automaticamente os impostos com base na tabela de percentuais registradas no sistema.		
10	Solicitar o aging list preparado pelo cliente dos meses de setembro e dezembro. Analisar esse relatório e para os casos em que se conclui que a probabilidade de recebimento é baixa, verificar se uma provisão para crédito de liquidação duvidosa foi registrada. Solicitar a evidência de aprovação pela hierarquia correspondente para os valores reconhecidos como perda.		
11	Solicitar a conciliação das contas a receber nacional, de bancos e de impostos a recolher para os meses de junho e dezembro e verificar se foi feito um confronto entre o saldo contábil e o respectivo suporte (financeiro, extratos, livro fiscal), e se eventuais diferenças foram apontadas na conciliação. Atentar-se para a existência de pendências antigas significativas. Para as pendências antigas apresentadas na conciliação de junho que foram baixadas, solicitar o e-mail de aprovação do lançamento manual enviado pela hierarquia correspondente.		
12	Solicitar a documentação referente ao inventário rotativo realizado nos meses de junho e setembro e, caso tenha sido identificadas diferenças avaliar como estas foram tratadas e se ajustadas, solicitar a evidência de aprovação pela hierarquia correspondente.		
15	Solicitar o relatório base para os lançamentos manuais referentes ao reconhecimento de receita e confrontar os totais destes com os valores registrados nos respectivos razão contábeis. Rodar uma amostra e inspecionar o respectivo canhoto assinado e datado ou o relatório da transportadora que contempla a data de entrega.		

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C	Procedimento	Conclusão
Contas a receber nacional		Obter a composição de clientes em 30.11. Confrontar com o contábil. Investigar se existem saldos credores relevantes e, em caso afirmativo, indagar o cliente o motivo. Caso existam saldos credores que somados se aproximam de 1/3 da materialidade para fins de auditoria, estratificar a população entre saldos	

		<p>devedores e credores; Selecionar uma amostra e solicitar o envio de confirmações externas, incluindo o número da duplicata, valor e data de vencimento; Confrontar as informações da resposta de circularização com as apresentadas na posição de clientes, investigando eventuais diferenças. Efetuar teste alternativo das duplicatas selecionadas para as quais não se obteve resposta de circularização, inspecionando a nota fiscal, o recebimento no extrato e o canhoto assinado ou o comprovante de entrega da transportadora. Obter a composição das contas a receber em 31.12. Confrontar com o saldo contábil. Investigar se existem saldos credores relevantes e, em caso afirmativo, indagar o cliente sobre o motivo. Efetuar uma movimentação do saldo de 30.11 para o saldo de 31.12 demonstrando os débitos e créditos. Obter a composição dos débitos e créditos por meio do razão, selecionar uma amostra e inspecionar a documentação suporte como nota fiscal, comprovante de recebimento, etc.</p>	
<p>Provisão para crédito de liquidação duvidosa (PCLD) Despesas com PCLD</p>		<p>Recalcular o <i>aging list</i> preparado pelo cliente para 31.12. Para os clientes que possuem saldo vencido há mais de 60 dias, investigar a probabilidade de realização deste saldo junto ao Analista de Crédito. Indagar ao Analista de Crédito, se além dos clientes com saldo vencido, existe algum cliente com saldo a vencer que apresenta problemas financeiros, é concordatário ou decretou falência. Se existir algum caso indagar a administração sobre a probabilidade de o cliente efetuar o pagamento das duplicatas. Para os valores reconhecidos como perda por ajuste ao valor de realização, indagar o cliente o motivo e obter evidência da baixa probabilidade de realização das contas a receber.</p>	

		<p>Para os meses selecionados para testar o controle referente ao <i>aging list</i>, confrontar os valores reconhecidos como perdas apresentados no relatório com os valores registrados no razão contábil da respectiva conta de despesa, investigando possíveis diferenças.</p> <p>Efetuar uma revisão analítica mensal das despesas de vendas, indagar a administração sobre as variações acima de 10% e solicitar a documentação que corrobore as possíveis explicações.</p>	
Impostos a recolher Impostos sobre vendas		<p>Obter a conciliação das contas de impostos a recolher, efetuar o confronto entre o valor contábil e os valores apresentados no livro fiscal, investigando possíveis diferenças, se estas não tiverem sido identificadas e explicadas na reconciliação.</p> <p>Inspecionar a guia de pagamento subsequente.</p> <p>Efetuar uma revisão analítica mensal das despesas de impostos sobre vendas (valores absolutos e % sobre as vendas), indagar a administração sobre as variações significativas e solicitar documentação que corrobore as possíveis explicações.</p>	
Receita de vendas		<p>Comprar os saldos de receita de vendas, custo dos produtos vendidos e margem de 31.12 do exercício anterior com 31.12 do período sujeito a auditoria.</p> <p>Identificar as variações acima de 10% ou acima de 1/3 da materialidade para fins de auditoria e para estas indagar o cliente o motivo de tais variações, obtendo documentação suporte que corrobore as respostas referente a indagação.</p> <p>Solicitar a quantidade vendida mensalmente por linha de produto, assim como a receita e os respectivos custos.</p> <p>Calcular um preço médio, um custo médio e uma margem e compará-los durante os meses do ano. No caso de prestação de serviço, calcular uma taxa média por categoria de prestador de serviço, custo médio, margem e compará-los durante os meses do ano.</p> <p>Identificar as variações acima de 10% e</p>	

		<p>para estas indagar o cliente o motivo de tais variações, obtendo documentação suporte que corrobore as respostas referente a indagação.</p> <p>Obter o livro fiscal de saída de 01. a 31.12, selecione os CFOPs de venda a fim de obter o valor das vendas registradas no livro fiscal.</p> <p>Confrontar o valor apurado com o saldo contábil de receita de vendas, investigando as possíveis diferenças.</p> <p>Selecione uma amostra e inspecione a nota fiscal, o comprovante de pagamento e o canhoto assinado.</p> <p>Obter o relatório de corte do reconhecimento de receita de dezembro e efetue o recálculo dos valores apurados e confronte os ajustes apresentados no relatório com os valores registrados nos respectivos razões contábeis.</p> <p>Selecionar uma amostra e solicite a nota fiscal, o canhoto assinado e datado e o relatório da transportadora que apresenta a data de entrega.</p>	
Devoluções e abatimentos		<p>Efetuar uma revisão analítica mensal das devoluções e abatimentos (valores absolutos e % sobre as vendas), indagar a administração sobre as variações significativas e solicitar documentação que corrobore as possíveis explicações.</p>	

Conclusão

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

PROCESSO DE COMPRAS / ESTOQUES

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	Revisado por:
Preparado por:	Data:
Data:	

OBJETIVO
O objetivo deste papel de trabalho é documentar o fluxo de compras da entidade a fim de se definir procedimentos de auditoria para testar os controles relativos a esta transação em respostas aos riscos de distorção relevantes identificados no plano de auditoria, assim como os procedimentos substantivos.

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Fornecedores	
Estoque de Matéria Prima e Materiais	
Estoque de Produto Acabado	
Perdas por Ajuste ao Valor de Realização (Obsolescência e Baixa Movimentação)	
Custo dos Produtos Vendidos	

DESCRIÇÃO DO FLUXO E DOS CONTROLES
Descrever o processo de compras e identificar os controles que mitigam os riscos de distorção relevante referente as contas contábeis acima mencionadas considerando as afirmações apropriadas.

CONTROLES IDENTIFICADOS E SEUS TESTES DE DESENHO E DE EFETIVIDADE

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Controle que pode mitigar o risco	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C
1	As compras, assim como os custos dos	S e F		Estoque de Matéria Prima	O, I, EX, E, V, D&O, A

	<p>produtos vendidos não registrados não representarem economicamente a essência da transação (sub ou superestimados por conta de administração de resultado, erros nas contagens dos estoques, erros na alocação dos custos etc.).</p> <p>O custo dos itens registrados nos estoques ser maior que o seu valor realizável líquido.</p> <p>Existência de estoques danificados, obsoletos, com baixa movimentação.</p> <p>Erros na apuração do custo unitário dos produtos acabados (alocação de matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabricação).</p>			<p>Estoque de Produtos Acabados</p> <p>Perdas por Ajuste ao Valor de Realização (Obsolescência e Baixa Movimentação)</p>	
2	<p>As compras, assim como os estoques e os custos registrados não representarem economicamente a essência da transação (sub ou superestimados por conta de administração de resultado, erros nas contagens dos estoques, erros na alocação dos custos etc.).</p>	NS e F		Fornecedores	O, I, EX, E, D&O, C

	<p>O custo registrado ser maior que o valor realizável líquido.</p> <p>Existência de estoques danificados, obsoletos, com baixa movimentação.</p> <p>Erros na apuração do custo unitário dos produtos acabados (alocação de matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabricação).</p>				
3	<p>Os custos dos produtos vendidos registrados não representarem economicamente a essência da transação (sub ou superestimados por conta de erros de registro, administração de resultado, etc.).</p> <p>Erros na apuração do custo unitário dos produtos acabados (alocação de matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabricação)</p>	S e F		Custo dos Produtos Vendidos	O, I, EX, E, V, C

Controle #	Procedimento a ser executado (Teste de Desenho e de Efetividade dos Controles)	Ref WP	Conclusão Efetivo/Não Efetivo
	Descrever os procedimentos para testar o desenho e a efetividade dos controles que mitigam os riscos de distorção relevante referente às contas contábeis acima mencionadas considerando as afirmações apropriadas.		

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C	Procedimento	Conclusão
Fornecedores	O, I, EX, E, D&O, C	<p>Obter a composição de fornecedores em 30.11; Confrontar com o saldo contábil; Investigar se existem saldos devedores relevantes e, em caso afirmativo, indagar o cliente o motivo. Caso existam saldos devedores que somados se aproximam de [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria, estratificar a população entre saldos devedores e credores. Selecionar uma amostra e enviar confirmações externas, incluindo o número da duplicata, valor e data de vencimento. Confrontar as informações da resposta de circularização com as apresentadas na posição de fornecedores, investigando eventuais diferenças. Efetuar teste alternativo das duplicatas selecionadas para as quais não se obteve resposta de circularização, inspecionando a nota fiscal, o pagamento no extrato. Obter a composição de fornecedores em 31.12. Confrontar com o saldo contábil. Investigar se existem saldos devedores relevantes e, em caso afirmativo, indagar o cliente o motivo. Efetuar uma movimentação do saldo de 30.11 para o saldo de 31.12 demonstrando os débitos e créditos. Obter a composição dos débitos e créditos por meio do razão, selecionar uma amostra e inspecionar a documentação suporte como nota fiscal, comprovante de pagamento, comprovante de recepção da mercadoria, etc. Solicitar os extratos bancários do exercício seguinte de 01.01 até a data de</p>	

		<p>encerramento dos trabalhos e identificar se existem débitos e créditos superiores [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido]</p> <p>Em caso afirmativo, solicitar a documentação suporte a fim de identificar se a transação se refere ao período corrente ou ao período auditado.</p> <p>Caso se refira ao período auditado, verificar se a transação já tinha sido registrada, isto é, se o valor fazia parte do saldo de alguma conta de ativo e passivo e se estava adequadamente apresentado.</p>	
Estoque de Matéria Prima	O, I, EX, E, V, D&O, A	<p>Obter a composição do estoque de matéria prima em 31.12.</p> <p>Confrontar com o saldo contábil.</p> <p>Investigar se existem saldos credores relevantes e, em caso afirmativo, indagar ao cliente o motivo.</p> <p>Realizar teste de soma.</p> <p>Efetuar teste de exceção, verificar se existem:</p> <ul style="list-style-type: none"> - itens com valor contábil, mas sem quantidades registradas; - itens com quantidades registradas e saldo contábil zero; - itens com saldo contábil negativo (credor); - itens com quantidades negativas. <p>Em caso afirmativo indagar o motivo ao cliente e obter documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p> <p>Determinar uma amostra e para esses itens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Solicitar o registro de controle de movimento dos estoques dos últimos 3 meses. - Selecionar algumas entradas e inspecionar a respectiva nota fiscal. - Efetuar o recálculo do custo médio. - Solicitar a última nota fiscal de compra do item a fim de identificar se este possa estar registrado por um custo médio maior que o seu valor realizável e, se esse for o caso, avaliar a necessidade do registro de uma provisão / perda. <p>Obter a composição de estoques na data</p>	

		<p>do inventário e confrontar o saldo dessa com o saldo contábil, investigando possíveis diferenças, se houver.</p> <p>Selecionar uma amostra para efetuar teste de contagem física.</p> <p>Acompanhar o inventário físico realizado pelo cliente.</p> <p>Preparar controle de teste de contagem do inventário, confrontando a quantidade dos itens selecionados com a quantidade contada e com a quantidade registrada.</p> <p>Obter a composição dos itens contados contemplando a quantidade antes do inventário, após o inventário e os ajustes efetuados. Confrontar os ajustes apresentados com os devidos lançamentos no sistema de estoques e no razão contábil da conta de resultado.</p> <p>Realizar teste de corte da documentação, para evidenciar que não houve movimentação de estoques durante o inventário.</p> <p>Efetuar circularização dos saldos de estoques em poder de terceiros.</p>	
Estoque de Produtos Acabados	O, I, EX, E, V, D&O, A	<p>Obter a composição do estoque de matéria prima em 31.12.</p> <p>Confrontar com o saldo contábil.</p> <p>Investigar se existem saldos credores relevantes e, em caso afirmativo, indagar o cliente sobre o motivo.</p> <p>Realizar teste de soma.</p> <p>Efetuar teste de exceção, verificar se existem:</p> <ul style="list-style-type: none"> - itens com valor contábil, mas sem quantidades registrada; - itens com quantidades registradas e saldo contábil zero; - itens com saldo contábil negativo; - itens com quantidades negativas. <p>Em caso afirmativo indagar o motivo ao cliente e obter documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p> <p>Determinar uma amostra e para esses itens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Solicitar o registro de controle de movimento dos estoques dos últimos 3 meses. 	

		<p>- Selecionar algumas entradas para testar como o custo foi apurado: Identificar o custo unitário do item e o quanto deste refere-se a matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabricação. Para o valor referente a matéria prima, solicitar a ordem de produção e confrontar o valor de custo registrado na ordem com o valor de custo de matéria prima alocado ao custo do item. Para o custo de mão de obra, entender o sistema de alocação, rateio, efetuar o recálculo e confrontar o valor obtido com o valor de custo de mão de obra alocado ao custo do item. É importante confrontar os totais de custo da planilha de alocação e/ou rateio com os valores apresentado na folha de pagamento. Para os gastos gerais de fabricação, entender o sistema de alocação, rateio, efetuar o recálculo e confrontar o valor obtido com o valor de gasto gerais de fabricação alocado ao custo do item. É importante confrontar os totais de custo da planilha de alocação e/ou rateio com as respectivas documentações suportes.</p> <p>- Efetuar o recálculo do custo médio.</p> <p>- Solicitar a última nota fiscal de venda do item a fim de identificar se este possa estar registrado por um valor maior que o seu valor realizável e, se esse for o caso, avaliar a necessidade do registro de uma perda.</p> <p>Obter a composição de estoques na data do inventário e confrontar o saldo dessa com o saldo contábil, investigando possíveis diferenças, se houver.</p> <p>Selecionar uma amostra para efetuar teste de contagem física.</p> <p>Acompanhar o inventário físico realizado pelo cliente.</p> <p>Preparar controle de teste de contagem do inventário, confrontando a quantidade dos itens selecionados com a quantidade contada e com a quantidade registrada.</p> <p>Obter a composição dos itens contados contemplando a quantidade antes do inventário, após o inventário e os ajustes efetuados. Confrontar os ajustes</p>	
--	--	--	--

		<p>apresentados com os devidos lançamentos no sistema de estoques e no razão contábil da conta de resultado.</p> <p>Realizar teste de corte da documentação, para evidenciar que não houve movimentação de estoques durante o inventário ou a eventualidade de vendas registradas fora do período de competência.</p> <p>Efetuar circularização dos saldos de estoques em poder de terceiros, se houver.</p>	
Perdas por Ajuste ao Valor de Realização (Obsolescência e Baixa Movimentação)	EX, V	<p>Solicitar a movimentação do estoque de matéria prima e de produto acabado dos últimos 3 meses e preparar um aging list. Para os itens sem movimentação há mais de 90 dias, investigar a probabilidade de realização deste saldo junto a administração, solicitando documentação suporte que corrobore que o item é realizável e por um valor maior ou igual a seu custo.</p> <p>Para os valores reconhecidos como perda por ajuste ao valor de realização, solicitar ao cliente uma composição e base de cálculo e confrontar com o saldo contábil. Selecionar uma amostra e indagar o cliente o motivo daqueles itens terem gerado tais perdas obtendo evidência que corrobora a explicação ou a baixa probabilidade de realização do estoque.</p>	
Custo dos Produtos Vendidos	O, I, EX, E, V, D&O, A	<p>Comparar os valores de receita de vendas, custo dos produtos vendidos e margem de 31.12 do exercício anterior com 31.12 do período sujeito a auditoria.</p> <p>Identificar as variações acima de [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria e para estas indagar ao cliente o motivo de tais variações, obtendo documentação suporte que corrobore as respostas referente a indagação.</p> <p>Solicitar a quantidade vendida mensalmente por linha de produto, assim como a receita e os respectivos custos.</p> <p>Calcular um preço médio, um custo médio e uma margem e compará-los durante os</p>	

		<p>meses do ano.</p> <p>Identificar as variações acima de [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] e para estas indagar ao cliente o motivo de tais variações, obtendo documentação suporte que corrobore as respostas referente a indagação.</p> <p>Obter o razão contábil dos custos de produção ou do custo dos produtos vendidos de 01. a 31.12.</p> <p>Selecionar uma amostra e inspecionar a documentação suporte relativa ao lançamento efetuado (nota fiscal, folha de pagamento, ordem de produção, planilhas de alocação/rateio, etc.).</p>	
--	--	--	--

Conclusão

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

ANEXO XV – PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS ÀS DEMAIS CONTAS PATRIMONIAIS E DE RESULTADO

Não deve ser considerado como um exemplo completo ou que possa ser aplicável a qualquer auditoria. Não contempla todas as situações que podem ser aplicáveis num caso específico devendo ser adaptado às circunstâncias.

Entretanto, contemplam os procedimentos mínimos esperados para essas contas. Logo, a não aplicação desses procedimentos deve ser justificada nos papéis de trabalho.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA

CLIENTE: Exercício/Período Findo Preparado por: Data:	REFERÊNCIA: Revisado por: Data:
--	--

OBJETIVO
<p>O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva.</p> <p>Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.</p>

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Caixa	
Bancos	
Aplicações Financeiras	
Receitas / Despesas Financeiras	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS
--

Mensalmente o analista obtém o extrato das contas contábeis e aplicações financeiras de todos os bancos.

Confronta os saldos apresentados nos extratos com o saldo contábil.

Caso haja divergência, esse investiga o motivo e procede os devidos ajustes ou evidência a diferença como pendência na conciliação, incluindo a data, o valor e o motivo.

Os rendimentos, resgates e aportes das aplicações financeiras são identificados por meio do extrato bancário e são lançados manualmente, assim como os impostos retidos sobre esses, se houver.

As despesas financeiras, assim como os depósitos e transferências (TED/DOC) são identificados por meio do extrato bancários das contas correntes, analisados pelo Analista Contábil que efetua manualmente os devidos registros contábeis, por exemplo: reconhecimento de despesas com taxas bancárias, recebimento de cliente por meio de depósito, pagamento de fornecedor via TED, etc.

O Analista Contábil documenta as reconciliações das contas de Bancos e Aplicações Financeiras e envia para aprovação do Gerente Administrativo Financeiro. Uma vez aprovadas estas são arquivadas.

O saldo e as transações de caixa são imateriais para análises.

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCO DE DISTORÇÃO RELEVANTES IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	Acesso as contas bancárias por pessoal não autorizado. Transações bancárias não serem capturadas, registradas ou serem registradas e valorizadas incorretamente (ex: apuração incorreta dos ganhos/perdas com aplicações financeiras, existência de pendências antigas relevantes, contratos não registrados, etc..	NS e F	Bancos e Aplicações Financeiras	O, I, E, EX, A, D&O

Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Bancos	O, I, E, EX, A, D&O	Não	Indagar a administração ou solicitar uma representação formal de que a entidade possui somente transações com os bancos apresentados no balancete e para os quais nos foram fornecidas as conciliações. Efetuar circularização para todos os bancos informados pela Administração mediante carta de representação específica (vide abaixo) para a	

			<p>data-base 31.12, confrontar as informações apresentadas com os saldos contábeis investigando eventuais divergências.</p> <p>Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo do extrato com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil.</p> <p>Analisar se existem pendências antigas significativas</p>	
Aplicações Financeiras	O, I, E, EX, A, D&O	Não	<p>Efetuar circularização para todos os saldos na data-base 31.12, confrontar as informações apresentadas com os saldos contábeis investigando eventuais divergências.</p> <p>Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo do extrato com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil.</p> <p>Analisar se existem pendências antigas significativas.</p>	
Receitas Financeiras	O, I, E, EX, A, D&O	Não	<p>Preparar uma revisão analítica dos rendimentos das aplicações financeiras em relação ao saldo médio destas observando se o percentual da receita está em linha com a taxa média praticada pela instituição financeira.</p> <p>Para os meses em que se observa distorções na taxa, obter o razão contábil dessa conta, definir uma amostra, solicitar os respectivos extratos e confrontar os rendimentos apresentados nestes com o registrado no razão.</p>	
Despesas Financeiras	O, I, E, EX, A, D&O	Não	<p>Obter o razão contábil dessa conta, definir uma amostra, solicitar os respectivos extratos e confrontar as despesas apresentadas nestes com as registradas no razão.</p>	

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM OUTRAS CONTAS A RECEBER

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	
Preparado por:	Revisado por:
Data:	Data:

OBJETIVO
O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva. Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Outras Contas a Receber Circulantes	
Impostos a Recuperar Circulante	
Despesas Antecipadas	
Depósito Judicial	
Outras Contas a Receber Não Circulante	
Impostos a Recuperar Não Circulante	
Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos	
Despesa / Receita de Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos	
Despesas/Receitas Administrativas e Gerais	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES
--

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	Os créditos de impostos referente a entrada de mercadoria e tomada de serviço não estarem sendo capturados, processados e registrados adequadamente.	NS	Impostos a Recuperar Circulante e Não Circulante	O, I, E, EX, A, D&O
2	Os valores não serem realizáveis por serem antigos, irre recuperáveis ou terem sido registrados como ativo indevidamente.	NS	Outras Contas a Receber Não Circulante	O, I, E, EX, A, D&O
3	Erros no cálculo dos impostos a recolher (alíquota errada, base de cálculo incorreta, etc.)	NS	Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos	O, I, EX, A
4	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. As despesas não serem uma demanda efetiva da empresa.	NS	Despesas/Receitas Administrativas e Gerais	O, I, EX, E, V, D&O, A, C

Incluir os riscos de distorção relevante referente as contas contábeis mencionadas no item 2. Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Outras Contas a Receber Circulantes	O, I, E, EX, A, D&O	Não	Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo da composição de valores a receber com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil. Analisar se existem pendências antigas significativas. Para os valores a receber registrados há mais de 90 dias, indagar a administração quanto a probabilidade de	

			realização do saldo e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação. Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.	
Impostos a Recuperar Circulante	O, I, E, EX, A, D&O	Não	Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo do livro fiscal ou composição dos impostos a compensar com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil. Analisar se existem pendências antigas significativas. Para os valores a compensar registrados há mais de 180 dias, indagar a administração quanto a probabilidade de realização do saldo e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação. Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.	
Depósito Judicial	O, I, E, EX, A, D&O	Não	Obter a composição do saldo e confrontar com os valores informados nas respostas de circularização dos advogados. Preparar uma movimentação do saldo da conta no exercício e, para as movimentações ocorridas, inspecionar as respectivas documentações suporte, por exemplo: comprovante de depósito, de resgate, confirmação de encerramento do processo, acordo judicial, etc.	
Outras Contas a Receber Não Circulante	O, I, E, EX, A, D&O	Não	Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo da composição de valores a receber com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil. Analisar se existem pendências antigas	

			<p>significativas.</p> <p>Indagar a administração quanto a probabilidade de realização do saldo e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p> <p>Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.</p>	
Impostos a Recuperar Não Circulante	O, I, E, EX, A, D&O	Não	<p>Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo do livro fiscal ou composição dos impostos a compensar com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil.</p> <p>Analisar se existem pendências antigas significativas.</p> <p>Indagar a administração quanto a probabilidade de realização do saldo e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p> <p>Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.</p>	
Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos Despesa/Receita de Imposto de Renda Diferido	O, I, EX, A	Não	<p>Solicitar o cálculo elaborado pelo cliente e efetuar o recálculo.</p> <p>Confrontar as diferenças temporárias e prejuízo fiscal acumulados com o LALUR e/ou com a ECF.</p> <p>Avaliar a adequação do cálculo da taxa efetiva.</p> <p>Indagar a administração quanto a probabilidade de efetiva absorção do saldo e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p>	

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM IMOBILIZADO E INTANGÍVEL

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	
Preparado por:	Revisado por:
Data:	Data:

OBJETIVO
<p>O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva.</p> <p>Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.</p>

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Imobilizado	
Intangível	
Diferido	
Depreciação/Amortização (Custo ou Despesa)	
Despesas Administrativas e Gerais	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. A depreciação estar sendo calculada incorretamente. O valor recuperável ser inferior ao valor registrado.	NS	Imobilizado	O, I, EX, E, V, D&O
2	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. A depreciação / amortização estar sendo calculada incorretamente. O valor recuperável ser inferior ao valor registrado.	NS	Imobilizado / Intangível	O, I, EX, E, V, D&O
3	Erros na apuração do custo unitário dos produtos acabados e as transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. (Erro no cálculo e alocação da depreciação)	NS	Custo dos Produtos Vendidos e Despesas Administrativas e Gerais	EX, V

Incluir os riscos de distorção relevante referente as contas contábeis mencionadas no item 2. Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Imobilizado	O, I, EX, E, V, D&O	Não	Obter o mapa de movimentação do imobilizado de 01.01 a 31.12. de custo e depreciação e confrontar com os saldos contábeis. Para as adições, solicitar uma composição, determinar uma amostra, inspecionar a documentação suporte e	

			efetuar inspeção física: nota fiscal; comprovante de pagamento; aprovação da compra Para as baixas, solicitar a composição, efetuar	
--	--	--	--	--

			<p>uma seleção e inspecionar a documentação suporte: nota fiscal de venda, comprovante de recebimento, aprovação para a venda, aprovação da baixa como sucata.</p> <p>No caso das transferências, determinar uma amostra e inspecioná-las nos respectivos razões contábeis.</p> <p>Indagar a administração como foi determinada a taxa de depreciação, isto é, como foi estimada a vida útil dos bens, avaliando a sua adequação.</p> <p>Efetuar um recálculo global da depreciação confrontando os valores recalculados com os apresentados no mapa de movimentação e com as alocações nas respectivas contas contábeis de custo e despesa.</p> <p>Avaliar a adequação da alocação da despesa de depreciação nas contas de custo e despesa.</p> <p>Caso haja inconsistências relevantes, solicitar a composição do imobilizado por item, determinar uma amostra e efetuar o recálculo da depreciação para os itens selecionados, confrontando o valor do recálculo com o valor registrado de depreciação no controle de ativo fixo.</p> <p>Objetivando avaliar a</p>	
--	--	--	---	--

			<p>necessidade de registro de uma provisão para redução a valor recuperável analisar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se houve alguma área produtiva desativada ou com a capacidade de utilização reduzida; -se a entidade tem fluxo de caixa operacional negativo recorrente; -se apresenta prejuízo recorrente; -se as mercadorias produzidas por estes itens de imobilizado possuem margens negativas; <p>Indagar a administração se avaliou a possibilidade de que existam ativos registrados por valor superior ao seu valor recuperável;</p> <p>Se existir uma provisão de redução a valor recuperável registrada, indagar a administração o motivo, solicitar a documentação suporte que corrobore a resposta da indagação.</p> <p>Obtenha o cálculo preparado pelo cliente referente ao valor recuperável do imobilizado que pode estar sujeito a redução.</p> <p>Avalie como foi determinado o valor recuperável e solicite e inspecione a documentação suporte que corrobora tal valor.</p>	
Intangível	O, I, EX, E, V, D&O	Não	Obter o mapa de movimentação do intangível de 01.01 a 31.12. de custo e de amortização e confrontar	

			<p>com os saldos contábeis. Para as adições, solicitar uma composição, determinar uma amostra, inspecionar a documentação suporte: nota fiscal e comprovante de pagamento;</p> <p>Avaliar se as adições podem ser consideradas como intangível considerando os critérios de reconhecimento estabelecidos pela NBC TG 04;</p> <p>Para as baixas, solicitar a composição, efetuar uma seleção e inspecionar a documentação suporte: contrato, comprovante de recebimento.</p> <p>No caso das transferências, determinar uma amostra e inspecioná-las nos respectivos razões contábeis.</p> <p>Indagar a administração como foi determinada a taxa de amortização, isto é, como foi estimada a vida útil dos bens, avaliando a sua adequação.</p> <p>Efetuar um recálculo global da amortização confrontando os valores recalculados com os apresentados no mapa de movimentação e com as alocações nas respectivas contas contábeis de custo e despesa.</p> <p>Avaliar a adequação da alocação da despesa de amortização nas contas de custo e despesa.</p>	
--	--	--	---	--

			Caso haja inconsistências relevantes, solicitar a composição do intangível por item, determinar uma amostra e efetuar o recálculo da amortização para os itens selecionados, confrontando o valor do recálculo com o valor registrado de amortização no controle de ativo intangível.	
Diferido	O, I, EX, E, V, D&O	Não	Obter a composição do saldo, custo e amortização, e confrontar com os valores informados com o saldo contábil. Efetuar recálculo da amortização para o Diferido remanescente e confrontar o valor apurado com o registrado no razão contábil.	
Depreciação/Amortização (Custo ou Despesa)	EX, V	Não	Efetuar um recálculo global da depreciação confrontando os valores recalculados com os apresentados no mapa de movimentação e com as alocações nas respectivas contas contábeis de custo e depreciação. Avaliar a adequação da alocação da despesa de depreciação nas contas de custo e depreciação.	
Despesas Administrativas e Gerais	O, I, EX, E, V, D&O, A, C	Não	Preparar uma comparação mensal dos saldos e uma comparação do saldo de 31.12 com o saldo do exercício anterior. Identificar as variações superiores a [% de materialidade	

			<p>estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria. Indagar a administração o motivo de tais variações e obter documentação suporte que corrobore a resposta referente a tais indagações.</p> <p>Obter os razões contábeis das contas que possuem saldos superiores [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria;</p> <p>Definir uma amostra, solicitar a respectiva documentação suporte da despesa/receita e confrontar os valores apresentados nesta com os registrado no razão contábil;</p> <p>Atentar-se para a data do documento, emissor, número, valores, natureza e necessidade da despesa/receita;</p> <p>Solicitar o razão contábil de janeiro do exercício seguinte, determinar uma amostra e solicitar a documentação suporte.</p> <p>Observar o devido corte das receitas/despesas, isto é, se não existem despesas/receitas do ano anterior registrado no exercício sob análise e se pode ocorrer de existirem receitas/despesas do</p>	
--	--	--	--	--

			exercício atual que não foram registradas.	
--	--	--	--	--

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência e direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM INVESTIMENTOS

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	
Preparado por:	Revisado por:
Data:	Data:

OBJETIVO
<p>O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva.</p> <p>Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.</p>

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Investimentos	
Receitas/Despesas Administrativas e Gerais – Resultado de Equivalência Patrimonial	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. Não estarem sendo avaliados por critérios contábeis adequados e consistentes.	NS/NF	Investimentos	O, I, EX, V, D&O

Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Investimentos	O, I, EX, V, D&O	Não	<p>Obter o mapa de movimentação dos investimentos de 01.01 a 31.12.</p> <p>Para as aquisições, inspecionar a documentação suporte (alteração de contrato social informando as cotas/ações adquiridas, extrato que apresente integralização de capital, contrato de compra e venda, etc.)</p> <p>Observa-se que, quando se tratar de aquisição de controle de um negócio, faz-se necessário se obter toda a documentação suporte que possibilite avaliar se o cliente cumpriu com o determinado na NBC TG 15 – Combinação de Negócios.</p> <p>Para as baixas, inspecionar a documentação suporte: (alteração de contrato social informando as cotas/ações alienadas, extrato que apresente o recebimento, contrato de compra e venda, aprovação para a venda, etc.);</p> <p>Para os valores</p>	

			<p>registrados referentes a equivalência patrimonial solicitar as memórias de cálculo, efetuar o recálculo e confrontar com os valores apresentado na movimentação dos investimentos e com os valores registrados na conta contábil de resultado de equivalência patrimonial (REP);</p> <p>Referente aos dividendos propostos pela investida, solicitar a ata de reunião que corrobora os valores e o recebimento subsequente, confrontando estes com a movimentação do investimento.</p> <p>Objetivando avaliar a necessidade de uma redução a valor recuperável analisar se a investida, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -tem fluxo de caixa operacional negativo recorrente; -apresenta prejuízo recorrente; -apresenta valor de mercado inferior ao saldo contábil registrado como investimento no cliente. <p>Indagar a administração se acredita que existem investimentos registrados por valor superior ao seu valor recuperável</p> <p>Se existir uma provisão de redução a valor recuperável registrada, indagar a administração o motivo, solicitar a</p>	
--	--	--	---	--

			documentação suporte que corrobore a resposta da indagação. Obter o cálculo preparado pelo cliente referente ao valor recuperável do investimento que pode estar sujeito a redução. Avaliar como foi determinado o valor recuperável e solicite e inspecione a documentação suporte que corrobora tal valor.	
Receitas/Despesas— Resultado de Equivalência Patrimonial	I, EX, E, V, A, C	Não	Para os valores registrados referente a equivalência patrimonial solicitar o cálculo para o cliente, efetuar o recálculo e confrontar com os valores apresentado na movimentação dos investimentos e com os valores registrados na conta contábil de resultado de equivalência patrimonial (REP).	

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

(a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:

- (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
- (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
- (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS

CLIENTE: Exercício/Período Findo Preparado por: Data:	REFERÊNCIA: Revisado por: Data:
OBJETIVO	
<p>O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva. Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.</p>	

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Obrigações Trabalhistas	
Despesas de Vendas, Administrativas e Gerais	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	As obrigações trabalhistas não estarem sendo capturadas, processadas, calculadas e registradas adequadamente. Erros no cálculo dos encargos trabalhistas, assim como no cálculo das provisões de férias e 13º. salário.	NS	Obrigações Trabalhistas	O, I, E, EX, V, D&O

2	As obrigações trabalhistas não estarem sendo capturadas, processadas, calculadas e registradas adequadamente. Erros no cálculo dos encargos trabalhistas, assim como no cálculo das provisões de férias e 13º. Salário, e pagamentos em montantes ou datas incorretos.		NS	Despesas de Vendas, Administrativas e Gerais	O, I, E, EX, V, D&O
---	--	--	----	--	---------------------

Incluir os riscos de distorção relevante referente as contas contábeis mencionadas no item 2. Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Obrigações Trabalhistas	O, I, E, EX, V, D&O	Não	<p>Obter as análises das contas de Salários a Pagar, INSS a Recolher, FGTS a Recolher, Provisão de Férias e Provisão de 13º. Salário, confrontar os valores apurados nas análises com os apresentados na folha de pagamento e os saldos dessas com os respectivos saldos contábeis.</p> <p>Caso sejam identificadas diferenças investigar o motivo.</p> <p>Observar se existem pendências antigas e significativas e indagar a administração sobre o motivo.</p> <p>Para o saldo de Salários a Pagar e 13º. Salário, solicitar o extrato que demonstra a liquidação subsequente.</p> <p>Para os encargos sociais, determinar uma amostra</p>	

			<p>e solicitar a guia de recolhimento autenticada.</p> <p>Solicitar a folha de pagamento de um mês, definir uma amostra de funcionários e:</p> <ul style="list-style-type: none"> - inspecionar a ficha do funcionário e a aprovação da sua contratação (se recente), confrontando o salário apresentado com o informado na folha de pagamento; - fazer inspeção física do funcionário; - recalcular os encargos sociais e confrontar com os valores apresentados na folha de pagamento; - solicitar o último recibo de férias e recalcular a provisão de férias e décimo terceiro salário e confrontar com os valores apresentados na folha de pagamento. 	
Despesas de Vendas Administrativas e Gerais	O, I, E, EX, C, A	Não	<p>Solicitar a folha de pagamento de 3 meses. Identificar na folha de pagamento o total de despesa com salários, encargos, férias 13º. Salário e confrontar os valores apresentados com os valores registrados nas respectivas contas contábeis das despesas. Avaliar correta segregação dos gastos entre despesa e custo, se aplicável.</p>	
Despesas Administrativas e Gerais	O, I, E, EX, C, A	Não	<p>Preparar uma comparação mensal dos saldos e uma comparação do saldo de 31.12 com o saldo do</p>	

			<p>exercício anterior.</p> <p>Identificar as variações superiores a [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria.</p> <p>Indagar a administração o motivo de tais variações e obter documentação suporte que corrobore a resposta referente a tais indagações.</p> <p>Obter os razões contábeis das contas que possuem saldos superiores a [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria;</p> <p>Definir uma amostra, solicitar a respectiva documentação suporte da despesa e confrontar os valores apresentados nesta com os registrado no razão contábil;</p> <p>Atentar-se para a data do documento, emissor, número, valores, natureza e necessidade da despesa/receita;</p> <p>Solicitar o razão contábil de janeiro do exercício seguinte, determinar uma amostra e solicitar a documentação suporte.</p> <p>Observar o devido corte das receitas/despesas, isto é, se não existem despesas/receitas do ano anterior registrado no exercício sob análise e se</p>	
--	--	--	---	--

			pode ocorrer de existirem receitas/despesas do exercício atual que não foram registradas.	
--	--	--	---	--

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

**TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM OBRIGAÇÕES
TRIBUTÁRIAS E OUTRAS CONTAS A PAGAR**

CLIENTE: Exercício/Período Findo Preparado por: Data:	REFERÊNCIA: Revisado por: Data:
--	--

OBJETIVO
<p>O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva.</p> <p>Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.</p>

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Outras Contas a Pagar Circulantes	
Imposto de Renda e Contribuição Social a Recolher	
Impostos a Recolher	
Outras Contas a Pagar Não Circulante	
Impostos a Recolher Não Circulante	
Dividendos a Pagar	
Provisão para Contingências	
Despesa / Receita de Imposto de Renda e Contribuição Social	
Despesas/Receitas Administrativas e Gerais	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES
--

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	Os valores registrados não representarem economicamente as transações da entidade.	NS	Outras Contas a Pagar Circulante e Não Circulante	O, I, EX, D&O
	Erros no cálculo dos impostos a recolher (alíquota errada, base de cálculo incorreta, etc.)	NS	Impostos de Renda e Contribuição Social a Recolher Despesa / Receita de Imposto de Renda e Contribuição Social	O, I, EX, A, D&O
	Os valores de imposto referente a venda de mercadoria e prestação de serviço não estarem sendo capturados, processados e registrados adequadamente. Erros no cálculo dos impostos a recolher (alíquota errada, base de cálculo incorreta, etc.).	NS	Impostos a Recolher Circulante e Não Circulante	O, I, EX, D&O, A
5	Saldo sub ou superestimado, devido a erros no cálculo da estimativa.	NS	Provisão para Contingências	O, I, EX, V, D&O, A
4	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. .	NS	Despesas Administrativas e Gerais	O, I, E, EX, C, A

Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Outras Contas a Pagar Circulante	O, I, EX, D&O	Não	Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo da composição de valores a pagar	

			<p>com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil.</p> <p>Analisar se existem pendências antigas significativas.</p> <p>Para os valores a pagar em aberto há mais de 180 dias, indagar a administração o motivo do não pagamento e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p> <p>Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.</p>	
Impostos a Recolher Circulante	O, I, EX, D&O, A	Não	<p>Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo do livro fiscal com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil.</p> <p>Inspecionar as guias de recolhimento subsequentes.</p> <p>Analisar se existem pendências antigas significativas.</p> <p>Para os valores em aberto há mais de 180 dias, indagar a administração o motivo do não recolhimento e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p> <p>Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.</p>	
Dividendos a Pagar	O, I, EX, D&O	Não	<p>Obter a composição do saldo e confrontar com os valores contábeis.</p> <p>Inspecionar as atas de reunião que deliberaram o pagamento dos dividendos e os comprovantes de pagamento subsequentes, confrontando os valores desses com os valores provisionados.</p> <p>Efetuar referência cruzada entre o saldo de dividendos a</p>	

			pagar e o saldo de dividendos propostos apresentados na mutação do patrimônio líquido.	
Outras Contas a Pagar Não Circulante	O, I, EX, D&O	Não	<p>Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo da composição de valores a pagar com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil.</p> <p>Para os valores a pagar indagar a administração o motivo do não pagamento e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p> <p>Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.</p>	
Impostos a Recolher Não Circulante	O, I, EX, D&O, A	Não	<p>Solicitar as conciliações de 31.12, confrontar o saldo do livro fiscal com o saldo da conciliação e o saldo dessa com o saldo contábil.</p> <p>Inspecionar as guias de recolhimento subsequentes.</p> <p>Para os valores em aberto indagar a administração o motivo do não recolhimento e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação.</p> <p>Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.</p>	
Provisão para Contingências	O, I, EX, V, D&O, A	Não	<p>Solicitar análise elaborada pelo cliente e confrontar o total apresentado com o saldo contábil, investigando possíveis diferenças.</p> <p>Efetuar circularização com todos os advogados com os quais a empresa trabalha, indagando se eles administram algum processo, a probabilidade de perda e o valor estimado da perda.</p>	

			<p>Confrontar as informações apresentadas nas respostas recebidas com as apresentadas na análise disponibilizada pelo cliente. Se houver diferenças, indagar a administração o motivo e solicitar documentação suporte que corrobore a resposta referente a indagação (se necessário até a opinião de outro assessor jurídico).</p> <p>Solicitar uma representação formal da administração de que os advogados que foram circularizados são os únicos com os quais a empresa trabalha.</p>	
Imposto de Renda e Contribuição Social	O, I, EX, A	Não	<p>Solicitar o cálculo elaborado pelo cliente e efetuar o recálculo.</p> <p>Confrontar as diferenças temporárias e prejuízo fiscal acumulados com o LALUR e ou com a ECF.</p> <p>Inspecionar as guias de recolhimento subsequentes.</p>	
Despesa/Receita de Imposto de Renda e Contribuição Social	O, I, EX, A	Não	<p>Confrontar os valores apresentados na apuração do imposto e os recolhidos com os valores registrados nas contas de Despesa de Imposto de Renda e Contribuição Social.</p>	
Despesas Administrativas e Gerais	O, I, EX, E, V, D&O, A, C	Não	<p>Preparar uma comparação mensal dos saldos e uma comparação do saldo de 31.12 com o saldo do exercício anterior, das contas correlacionadas às contas de passivo tratadas neste programa.</p> <p>Identificar as variações superiores a [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de</p>	

			<p>auditoria.</p> <p>Indagar a administração o motivo de tais variações e obter documentação suporte que corrobore a resposta referente a tais indagações.</p> <p>Obter os razões contábeis das contas que possuem saldos superiores a [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria;</p> <p>Definir uma amostra, solicitar a respectiva documentação suporte da despesa/receita e confrontar os valores apresentados nesta com os registrado no razão contábil;</p> <p>Atentar-se para a data do documento, emissor, número, valores, natureza e necessidade da despesa/receita;</p> <p>Solicitar o razão contábil de janeiro do exercício seguinte, determinar uma amostra e solicitar a documentação suporte.</p> <p>Observar o devido corte das receitas/despesas, isto é, se não existem despesas/receitas do ano anterior registrado no exercício sob análise e se pode ocorrer de existirem receitas/despesas do exercício atual que não foram registradas.</p>	
--	--	--	---	--

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	Revisado por:
Preparado por:	Data:
Data:	

OBJETIVO
O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva. Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Empréstimos e Financiamentos Circulante	
Empréstimos e Financiamentos Circulante e Não Circulante	
Despesas/ Receitas Financeiras	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	As transações não serem capturadas, processadas e	NS	Empréstimos e Financiamentos	O, I, EX, V, D&O, A

	registradas adequadamente. Não estarem sendo avaliados apropriadamente. Classificação incorreta entre curto e longo prazo e quebra de cláusulas restritivas ("covenants")			Circulante e Não Circulante	
2	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente. As despesas/receitas não estarem registradas de uma forma que representem economicamente as transações da entidade.		NS	Despesas/ Receitas Financeiras	O, I, EX, A

Incluir os riscos de distorção relevante referente as contas contábeis mencionadas no item 2. Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Empréstimos e Financiamentos Circulante e Não Circulante	O, I, EX, V, D&O, A	Não	Obter o mapa de movimentação dos Empréstimos e Financiamentos 01.01 a 31.12. confrontar este com os extratos bancários e com os saldos contábeis. Para as adições inspecionar os contratos e para as amortizações, solicitar os comprovantes de pagamento investigando eventuais diferenças. Efetuar circularização para todos os saldos na data-base 31.12, confrontar as informações apresentadas com os	

			<p>saldos contábeis investigando eventuais divergências.</p> <p>Avaliar se os contratos possuem cláusulas restritivas (<i>covenants</i>) e se o cliente está cumprindo com essas cláusulas.</p> <p>Caso o cliente tenha quebrado os <i>covenants</i>, obter uma carta do banco que afirma que não irá requerer o pagamento da dívida imediatamente ou no curto prazo (<i>waiver</i>). Se o banco não fornecer a documentação requerida, avaliar o impacto disso no pressuposto de continuidade operacional e no relatório de auditoria.</p> <p>Avaliar a correta classificação entre circulante e não circulante.</p>	
Despesas/ Receitas Financeiras	O, I, EX, A	Não	<p>Preparar uma revisão analítica dos juros dos empréstimos em relação ao saldo médio dos respectivos saldos de empréstimos observando se o percentual dos juros está em linha com a taxa média praticada pela instituição financeira.</p> <p>Para os meses em que se observa distorções na taxa, obter o razão contábil dessa conta, definir uma amostra, solicitar os respectivos extratos e confrontar os juros apresentados nestes com os registrados no razão.</p>	

			Obter o razão contábil dessa conta, definir uma amostra, solicitar os respectivos extratos e confrontar as despesas apresentadas nestes com as registrado no razão.	
--	--	--	---	--

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM PATRIMÔNIO LÍQUIDO

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	Revisado por:
Preparado por:	Data:
Data:	

OBJETIVO
O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva. Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Capital Social	
Reservas	
Ajuste de Avaliação Patrimonial	
Lucros / Prejuízos Acumulados	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente.	NS	Capital Social	O, I, EX
2	As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente.	NS	Lucros / Prejuízos Acumulados	O, I, EX

Incluir os riscos de distorção relevante referente as contas contábeis mencionadas no item 2. Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Capital Social	O, I, EX	Não	Obter a mutação do patrimônio líquido de 01.01 a 31.12 e confrontar os valores apresentados nesta com os saldos contábeis. Se houver aumento de capital solicitar a alteração do contrato social e inspecionar a documentação relativa a tal aumento como o extrato bancário caso a integralização de capital seja em dinheiro ou a nota fiscal e o comprovante de pagamento se a integralização foi feita com ativos e, nesse caso, também, efetuar uma inspeção física do ativo.	
Reservas	O, I, EX	Não	Sobre a mutação do patrimônio líquido de 01.01 a 31.12 obtida no passo anterior, confrontar os valores apresentados nesta com os saldos contábeis. Se houver aumento das reservas solicitar a ata de reunião do conselho de administração/diretoria que delibera sobre a constituição dessas. Solicitar a base de	

			<p>cálculo da reserva constituída e confrontar o valor dessa com o valor apresentado na mutação do patrimônio líquido. Efetuar um recálculo da reserva constituída com base no que foi deliberado na ata de reunião do conselho de administração/diretoria ou com base no que está estabelecido em contrato social, investigando as possíveis diferenças e considerando possíveis limites estabelecidos em lei ou estatuto.</p>	
Ajuste de Avaliação Patrimonial	O, I, EX	Não	<p>Observar se foi registrado algum valor nessa conta. Em caso afirmativo indagar a administração sobre o motivo e avaliar se tal lançamento é adequado considerando a NBC TG aplicável. Inspeccionar a base de cálculo e ou a documentação suporte e confrontar o valor apresentado nestas com o valor informado na mutação do patrimônio líquido.</p>	
Lucros/Prejuízos Acumulados	O, I, EX	Não	<p>Confrontar o valor do lucro ou prejuízo apresentando na mutação do patrimônio líquido com o valor apurado na demonstração do resultado do exercício. Caso tenham sido propostos dividendos, solicitar a ata do conselho de administração/diretoria</p>	

			que deliberou os dividendos e confrontar o valor informado nesta com o valor apresentado na mutação do patrimônio líquido. Observar se os lucros remanescentes foram transferidos para a conta de reserva apropriada.	
--	--	--	---	--

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
 - (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
 - (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM TRANSAÇÕES ENVOLVENDO PARTES RELACIONADAS

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	Revisado por:
Preparado por:	Data:
Data:	

OBJETIVO
<p>O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva.</p> <p>Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.</p>

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Partes Relacionadas Ativo	
Partes Relacionadas Passivo	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	<p>Os sistemas de informação podem ser ineficazes na identificação e resumo de transações e saldos em aberto entre a entidade e as suas partes relacionadas.</p> <p>As transações com partes relacionadas podem não ser conduzidas nos termos e condições normais de mercado.</p>	NS	Partes Relacionadas/Ativo e Passivo/Resultado	O, I, EX, E, D&O, A

Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Partes Relacionadas Ativo e Passivo	O, I, EX, E, D&O, A	Não	<p>Obter uma lista das partes relacionadas, dos valores transacionados entre elas e dos saldos em aberto.</p> <p>Solicitar a administração uma representação formal de que as partes relacionadas da entidade, as transações e os saldos são somente aqueles mencionados na lista fornecida.</p> <p>Indagar junto à administração sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior; - a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas; - se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações. - a estrutura de propriedade e governança da entidade; - os tipos de investimento que a 	

			<p>entidade está fazendo e planeja fazer;</p> <ul style="list-style-type: none"> - a maneira como a entidade é estruturada e como ela é financiada. <p>Obter um entendimento de como a empresa identifica, contabiliza e divulga as relações e transações com partes relacionadas e se existe o risco de que a administração burle os controles relevantes.</p> <p>Inspecionar a aprovação de transações com partes relacionadas que envolvam conflitos de interesses reais ou percebidos, se aplicável.</p> <p>Ao inspecionar registros ou documentos de acordos ou outras informações atentar-se se estes podem indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que a administração não tenha anteriormente identificado ou divulgado;</p> <p>Em particular, deve-se examinar os seguintes assuntos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - confirmações bancárias e de advogados, obtidas como parte dos procedimentos de auditoria; - minutas de reuniões dos acionistas/quotistas e dos responsáveis pela governança; e - outros registros ou documentos da entidade que o auditor considere necessários nas circunstâncias. 	
--	--	--	--	--

			<p>Se o auditor identificar transações significativas fora do curso normal de negócios da entidade, ele deve fazer indagações junto à administração sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a natureza dessas transações; - se partes relacionadas podem estar envolvidas e; - solicitar as devidas aprovações. <p>Solicitar confirmação dos saldos e transações com partes relacionadas, confrontando os valores das respostas com os saldos contábeis e com os saldos das transações registradas no resultado. Se a administração fez uma afirmação nas demonstrações contábeis no sentido de que uma transação com parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes àqueles prevalecentes entre partes independentes, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a afirmação.</p> <p>Os procedimentos realizados para as contas de ativo e passivo (acima mencionados) geram evidências de auditoria apropriadas e suficientes para o auditor analisar as transações com partes relacionadas que afetam as contas de resultado.</p>	
--	--	--	--	--

Conclusão
<p>Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.</p> <p>(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:</p> <p>(a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;(ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;(iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;(iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;(v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas; <p>(b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;(ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;(iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;(iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados; <p>(c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;(ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;(iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;(iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

TESTES SUBSTANTIVOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM OUTRAS CONTAS DE RESULTADO

CLIENTE:	REFERÊNCIA:
Exercício/Período Findo	Revisado por:
Preparado por:	Data:
Data:	

OBJETIVO
<p>O objetivo deste papel de trabalho é documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados em respostas aos riscos de distorção relevante identificados no nível das afirmações, considerando uma abordagem de auditoria substantiva.</p> <p>Adicionalmente, independentemente dos riscos identificados de distorção relevante, este papel de trabalho apresenta os procedimentos substantivos realizados nas classes de transações significativa e saldo de contas relevantes.</p>

CONTAS CONTÁBEIS RELACIONADAS À TRANSAÇÃO	
Descrição	Saldo em 31.12
Despesas/Receitas de Vendas, Administrativas e Gerais	
Outras Despesas/Receitas	

DESCRIÇÃO GERAL DE COMO AS TRANSAÇÕES SÃO CAPTURADAS, REGISTRADAS E PROCESSADAS

A fim de possibilitar uma avaliação geral da integridade das contas contábeis acima é necessária uma breve descrição de como as transações são capturadas, registradas e processadas.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE IDENTIFICADOS NAS TRANSAÇÕES E AFIRMAÇÕES

#	Riscos de Distorção Relevante	Risco Significativo (S) e Risco de Fraude (F)	Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)
1	<p>As transações não serem capturadas, processadas e registradas adequadamente.</p> <p>As despesas/receitas registradas não representarem</p>	NS	Despesas/Receitas de Vendas, Administrativas e Gerais	O, I, EX, E, V, D&O, A, C

	economicamente a essência da transação.				

Estes devem estar relacionados com aqueles apresentados na matriz dos riscos de distorções relevantes identificados e procedimentos de auditoria planejados para responder a estes riscos.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Conta Contábil	Afirmações O, I, EX, E, V, D&O, A, C (*)	Risco Significativo	Procedimento	Conclusão
Despesas/Receitas de Vendas, Administrativas e Gerais Outras Despesas/Receitas	O, I, EX, E, V, D&O, A, C	Não	Solicitar ao cliente uma comparação mensal dos saldos e uma comparação do saldo de 31.12 com o saldo do exercício anterior. Identificar as variações superiores a [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria. Indagar a administração sobre o motivo de tais variações e obter documentação suporte que corrobore a resposta referente a tais indagações. Obter os razões contábeis das contas que possuem saldos superiores a [% de materialidade estabelecido de acordo com julgamento do auditor ou outro parâmetro estabelecido] para fins de auditoria. Definir uma amostra, solicitar a respectiva documentação suporte da despesa/receita e confrontar os valores apresentados nesta com os registrados no razão contábil; Atentar-se para a data do documento, emissor, número,	

			valores, natureza e necessidade da despesa/receita; Solicitar o razão contábil de janeiro do exercício seguinte, determinar uma amostra e solicitar a documentação suporte. Observar o devido corte das receitas/despesas, isto é, se não existem despesas/receitas do ano anterior registrado no exercício sob análise e se pode ocorrer de existirem receitas/despesas do exercício atual que não foram registradas.	

Conclusão

Descrever se foram observados desvios ou não. Caso desvios tenham sido identificados, incluí-los no memorando de comunicação das deficiências de controle interno, constatações da auditoria e possíveis ajustes.

(*) As afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer enquadram-se nas três categorias seguintes e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria:
- (i) ocorrência (O) – transações e eventos que foram registrados ou ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iii) exatidão (EX) – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente;
 - (iv) corte (C) – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto;
 - (v) classificação (A) – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;

- (b) afirmações sobre saldos de contas no fim do período:
- (i) existência (E) – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem;
 - (ii) direitos e obrigações (D&O) – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade;
 - (iii) integridade (I) – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados;
 - (iv) valorização e alocação (V) – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores adequados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
- (c) afirmações sobre a apresentação e divulgação:
- (i) ocorrência, direitos e obrigações (O), (D&O) – eventos divulgados, transações e outras questões ocorreram e são da entidade;
 - (ii) integridade (I) – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas;
 - (iii) classificação e compreensibilidade (A) – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas;
 - (iv) exatidão e valorização (EX), (V) – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores adequados.

XVI – CONSIDERAÇÕES ENVOLVENDO A CONTRATAÇÃO DE ESPECIALISTAS TERCEIROS

Este anexo apresenta uma lista dos assuntos que o auditor pode considerar incluir em qualquer acordo com um especialista externo do auditor. A lista abaixo é ilustrativa e não é exaustiva. A intenção da lista é ser apenas orientação que pode ser usada juntamente com as considerações descritas nesta Seção. A inclusão de determinados assuntos no acordo depende das circunstâncias do trabalho. A lista também pode ajudar na consideração dos assuntos a serem incluídos em instruções ao especialista interno do auditor.

Natureza, alcance e objetivos do trabalho do especialista externo do auditor

- A natureza e o alcance dos procedimentos a serem executados pelo especialista externo do auditor.
- Os objetivos do trabalho do especialista externo do auditor, no contexto de materialidade e considerações de risco relativas ao assunto ao qual se refere o trabalho desse especialista e, quando pertinente, a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- Quaisquer padrões de desempenho técnico pertinentes, outros requisitos profissionais ou da área de atuação que serão seguidos pelo especialista externo do auditor.
- As premissas e os métodos, incluindo modelos quando aplicável, que o especialista externo do auditor usará, e sua importância.
- A data de vigência ou, quando aplicável, o período de testes, do objeto do trabalho do especialista externo do auditor e requisitos relativos a eventos subsequentes.

Respectivas atribuições e responsabilidades do auditor e do especialista externo do auditor

- Normas pertinentes de auditoria e contabilidade e exigências regulatórias ou legais.
- O consentimento do especialista externo do auditor, para a utilização pretendida do seu relatório, incluindo qualquer referência a ele, ou divulgação dele, para outros, por exemplo, referência ao referido relatório na seção base de opinião com ressalva no relatório do auditor, se necessário, ou sua divulgação para a administração ou comitê de auditoria.
- A natureza e extensão da revisão pelo auditor do trabalho do especialista externo do auditor.
- Se o auditor ou o especialista externo do auditor, testará os dados-fonte.
- O acesso do especialista externo do auditor, aos registros, arquivos e pessoal da entidade e a especialistas contratados pela entidade.
- Procedimentos para comunicação entre o especialista externo do auditor e a entidade.
- O acesso do auditor e do especialista externo do auditor aos papéis de trabalho um do outro.
- Propriedade e controle de papéis de trabalho durante e após o trabalho, incluindo quaisquer requisitos de retenção de arquivos.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de executar o trabalho com habilidade e cuidado devidos.
- A competência e habilidade do especialista externo do auditor de executar o trabalho.

- A expectativa de que o especialista externo do auditor usará todo o conhecimento relevante que tem para a auditoria ou, se não, que informará o auditor.
- Qualquer restrição à associação do especialista externo do auditor com o relatório do auditor independente.
- Qualquer acordo para informar o especialista externo do auditor sobre as conclusões do auditor relativas ao trabalho desse especialista.

Comunicações e relatórios

- Métodos e frequência de comunicações, incluindo:
 - como as constatações ou conclusões do especialista externo do auditor serão comunicadas (relatório por escrito, apresentação oral, fornecimento contínuo de dados para a equipe de trabalho, etc.);
 - identificação de integrantes específicos da equipe de trabalho que se reunirão com o especialista externo do auditor.
- Quando o especialista externo do auditor concluirá seu trabalho e comunicará as constatações ou conclusões para o auditor.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de comunicar prontamente qualquer possível atraso na conclusão do trabalho e qualquer possível reserva ou limitação sobre as constatações ou conclusões desse especialista.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de comunicar prontamente casos em que a entidade restringe o acesso desse especialista a registros, arquivos e pessoal da entidade e a especialistas contratados pela entidade.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de comunicar ao auditor todas as informações que esse especialista acredita que possam ser relevantes para a auditoria, incluindo quaisquer mudanças nas circunstâncias comunicadas anteriormente.
- A responsabilidade do especialista externo do auditor de comunicar circunstâncias que podem criar ameaças à objetividade desse especialista e quaisquer salvaguardas relevantes que possam eliminar ou reduzir essas ameaças a um nível aceitável.

Confidencialidade

- A necessidade do especialista do auditor observar requisitos de confidencialidade, incluindo:
 - as cláusulas de confidencialidade de exigências éticas relevantes que se aplicam ao auditor;
 - os requisitos adicionais que podem ser impostos por lei ou regulamentação, se houver;
 - cláusulas de confidencialidade específicas requeridas pela entidade, se houver.

ANEXO XVII – MATRIZ DE RISCOS PARA CONCLUSÃO DOS TRABALHOS

[illegible]

Administrativas e Gerais									
Despesas/ Receitas Financeiras									
Outras Despesas/ Receitas									
Despesa de Imposto de Renda e Contribuição Social (Corrente e Diferido)									

(*) A classificação do risco geralmente leva em consideração o saldo da conta, a materialidade, se existe risco significativo de distorção relevantes e se existe risco de fraude ou de subtração de ativos. Também se considera o ambiente geral de controle da entidade.

(**) A redução do risco residual usualmente depende da efetividade ou não dos controles identificados para mitigar o risco de distorções relevantes, principalmente aqueles que são significativos e relacionados a fraude.

ANEXO XVIII – MODELO DE SUMÁRIO DE AJUSTES DE AUDITORIA

			Impacto das diferenças de auditoria - Débitos DR e Créditos (CR) - Em R\$							
			Resultado				Balanco			
Ref. WP	Contas Contábeis	Descrição	Resultado do Período	Resultado do Período Anterior	Total Acumulado	PL	Ativo Circulante	Ativo Não Circulante	Passivo Circulante	Passivo Não Circulante
		Efeito cumulativo do período anterior referente as diferenças de auditoria não ajustadas								
		Diferenças de auditoria não ajustadas no período antes dos impostos (descrever)								
		1)								
		2)								
		3)								
		Total da diferenças de auditoria não ajustadas								
		Efeito dos impostos referente as diferenças de auditoria não ajustadas								
		Total líquido das diferenças de auditoria não ajustadas								
		Saldos Apresentados nas Demonstrações Contábeis								
		Efeito percentual das diferenças de auditoria não ajustadas								

Preparado por: _____

Revisado por: _____

ANEXO XIX – MODELO DE MEMORANDO RESUMO DOS TRABALHOS

CLIENTE:

REFERÊNCIA:

Exercício/Período Findo

Preparado por:

Data:

Revisado por:

Data:

1. OBJETIVO

O objetivo deste papel de trabalho é documentar:

- a) o escopo dos trabalhos;
- b) os resultados dos procedimentos de auditoria (tanto preliminares como finais), e seus impactos, representado pelos ajustes de auditoria identificados;
- c) a revisão da materialidade final;
- d) a avaliação final de risco de distorções relevantes derivadas de erro e / ou fraude;
- e) revisão analítica dos balanços patrimoniais e demonstrações do resultado;
- f) o resultado dos trabalhos de especialistas, e seus impactos na conclusão dos trabalhos de auditoria;
- g) o sumário de ajustes identificados;
- h) as consultas efetuadas ao Sócio Líder de Controle de Qualidade;
- i) a conclusão do tipo de relatório de auditoria a ser emitido;
- j) comunicação com os órgãos de governança corporativa.

Ao preparar esse memorando, deve-se evitar a repetição integral do memorando de planejamento, bem como a duplicação de quadros e notas explicativas incluídas nas demonstrações contábeis. O objetivo desse memorando é representar um follow-up do memorando de estratégia, documentando as conclusões dos procedimentos planejados naquele memorando, e acrescentando novos assuntos que surgiram nos procedimentos finais de auditoria.

2. ESCOPO DOS TRABALHOS

Documentar:

- a) a estrutura de relatórios financeiros aplicáveis: práticas contábeis adotadas no Brasil, PME, IFRS, USGAAP, ou outra estrutura de relatório financeiro;
- b) se as demonstrações contábeis sujeitas a auditoria são individuais ou se são demonstrações contábeis consolidadas;
- a) as normas de auditoria aplicáveis: NBC TAs, ISAs, PCAOB, etc.;
- b) os relatórios a serem emitidos: relatório de auditoria, relatório de revisão limitada, carta de recomendações, comunicações com a administração e com aqueles relacionados a governança;

3. MATERIALIDADE, ET e SDA FINAIS

Documentar:

- a) sob o aspecto qualitativo, se houve mudança nos fatos e circunstâncias, ou na evolução do desempenho da entidade auditada, que nos levou a rever o parâmetro de materialidade, ET e SDA finais (por exemplo: mudança de LAIR para receita líquida, devido à entidade não ter apresentado lucro, conforme expectativa inicialmente formada no planejamento dos trabalhos);

- b) sob o aspecto quantitativo, os valores finais de materialidade, ET e SDA;
- c) caso a materialidade, ET e SDA finais sejam menores que os documentados inicialmente no memorando de planejamento, os procedimentos adicionais de auditoria efetuado sobre as contas significativas para redução do risco de distorção relevante a nível de assertiva.

4. PRINCIPAIS ASSUNTOS DE CONTABILIDADE E AUDITORIA

Documentar:

- a) o resultado dos procedimentos de auditoria documentados no memorando de planejamento, quantificando os ajustes identificados, caso aplicáveis;
- b) novos assuntos contábeis ou de auditoria identificados nos procedimentos finais de auditoria, ou após a data de preparação e finalização do memorando de planejamento, e os procedimentos de auditoria aplicados, quantificando os ajustes identificados, caso aplicáveis.

5. UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DA AUDITORIA INTERNA E DE ESPECIALISTAS

Documentar:

- a) se houve alguma alteração na estratégia de utilização dos trabalhos de auditoria interna e de especialistas;
- b) as conclusões dos trabalhos efetuados pela auditoria interna e de especialistas, e os procedimentos de revisão pelo sócio responsável pelo trabalho;
- c) os ajustes identificados decorrentes do trabalho efetuado pela auditoria interna e pelos especialistas.

6. RISCO DE FRAUDE

Documentar:

- a) se houve novos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude além daqueles previamente identificados no memorando de planejamento;
- b) os procedimentos de auditoria desenhados para mitigar os novos riscos de fraude identificados;
- c) a conclusão dos procedimentos de auditoria, documentando se os riscos de fraude foram mitigados. Em caso negativo, documentar como isso afeta o relatório de auditoria (seja mediante uma inclusão de ressalva, ou mesmo a negativa de emissão do relatório, caso possível e permitido pela legislação aplicável).

7. CONSULTAS EFETUADAS AO SÓCIO LÍDER DE CONTROLE DE QUALIDADE

Caso aplicável, documentar todas as consultas efetuadas ao Sócio Líder de Controle de Qualidade. Essas consultas, bem como as evidências de aprovação do Sócio Líder de Controle de Qualidade, devem ser apresentadas como anexo a esse memorando resumo dos trabalhos.

8. SUMÁRIO DE DIFERENÇAS DE AUDITORIA (SDA)

Anexar o SDA conforme modelo demonstrado no Anexo XVIII.

9. CONCLUSÃO DOS TRABALHOS

Documentar:

- a) se o relatório de auditoria será emitido com ou sem ressalva;
- b) se o relatório for ressalvado, documentar nossa avaliação sobre a necessidade da opinião ser adversa ou então negativa de opinião.

Nos casos de relatório com ressalva, anexar a consulta efetuada ao Sócio Líder de Controle de Qualidade.

10. COMUNICAÇÃO COM OS ÓRGÃOS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

Anexar ao memorando resumo dos trabalhos as apresentações efetuadas aos órgãos de governança corporativa sobre as conclusões da auditoria.

11. APROVAÇÃO

Incluir evidências de aprovação formal desse memorando pelo sócio de auditoria responsável pelos trabalhos e, quando aplicável, pelo sócio revisor.

ANEXO XX – MODELO DE CARTA DE REPRESENTAÇÃO

Papel timbrado da entidade (é proibido a aceitação de carta de representação que não seja em papel timbrado da entidade)

Data (deve ser a mesma data do relatório de auditoria)

À Taticca Auditores Independentes S.S.

Esta carta de representação é fornecida em conexão com a sua auditoria das demonstrações contábeis da Companhia ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20XX, com o objetivo de expressar uma opinião se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil (adaptar se for com base em outra estrutura conceitual).

Para fins de identificação, as demonstrações contábeis examinadas por V.Sas. apresentam os seguintes valores básicos:

Total do ativo

Total das exigibilidades

Patrimônio Líquido

Lucro líquido do exercício findo em

(Os valores acima devem ser incluídos tanto para o exercício corrente quanto o anterior)

Confirmamos que (com base em nosso melhor entendimento e opinião, depois de feitas as indagações que consideramos necessárias para o fim de nos informarmos apropriadamente):

Demonstrações contábeis

Cumprimos nossas responsabilidades como definidas nos termos carta de contratação dos trabalhos de auditoria datada de [inserir data], pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (adaptar se for com base em outra estrutura conceitual) e, em particular, que as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente em conformidade com essas práticas.

Os pressupostos significativos utilizados por nós ao fazermos as estimativas contábeis, inclusive aquelas avaliadas pelo valor justo, são razoáveis.

Os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram apropriadamente contabilizados e divulgados em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil (adaptar se for com base em outra estrutura conceitual).

Todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis e para os quais as práticas contábeis adotadas no Brasil exigem ajuste ou divulgação foram ajustados ou divulgados.

Os efeitos das distorções não corrigidas são irrelevantes, individual e

agregadamente para as demonstrações contábeis como um todo. Uma lista das distorções não corrigidas está anexa a esta carta de representação.

Não temos planos ou intenções que possam afetar o valor contábil ou classificação dos ativos e passivos.

Todos os passivos efetivos e contingentes que sejam relevantes foram divulgados nas demonstrações contábeis.

Divulgamos todos os gravames ou ônus sobre os ativos, assim como ativos oferecidos como garantia.

Cumprimos com todos os aspectos de leis, regulamentos e acordos contratuais que possam afetar as demonstrações contábeis.

Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar apropriados.

Informações fornecidas

Nós lhes fornecemos:

- a) acesso a todas as informações das quais estamos cientes que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis, tais como registros e documentação, e outros;
- b) informações adicionais que V.Sas. nos solicitaram para o propósito da auditoria;
- e
- c) acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade das quais V.Sas. determinaram necessário obter evidência de auditoria.

Todas as transações foram registradas na contabilidade e estão refletidas nas demonstrações contábeis.

Divulgamos a V.Sas. os resultados de nossa avaliação do risco de que as demonstrações contábeis possam ter distorção relevante como resultado de fraude.

Divulgamos a V.Sas. todas as informações relativas a fraude ou suspeita de fraude de que temos conhecimento e que afetem a entidade e envolvam:

- a) administração;
- b) empregados com funções significativas no controle interno; ou
- c) outros em que a fraude poderia ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

Divulgamos a V.Sas. todas as informações relativas a alegações de fraude ou suspeita de fraude que afetem as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas por empregados, antigos empregados, analistas, reguladores ou outros.

Divulgamos a V.Sas. todos os casos conhecidos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, cujos efeitos devem ser considerados na elaboração de demonstrações contábeis.

Divulgamos a V.Sas. a identidade das partes relacionadas e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas das quais temos

conhecimento.

Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar necessário.

Assinaturas (Presidente (ou principal executivo), Diretor financeiro e Contador)

OBS: NÃO É PERMITIDO O RECEBIMENTO DA CARTA DE REPRESENTAÇÃO COM A ASSINATURA DE SOMENTE UM DOS PROFISSIONAIS ACIMA. O RELATÓRIO DE AUDITORIA NÃO PODERÁ SER EMITIDO ENQUANTO NÃO FOR RECEBIDA A CARTA DE REPRESENTAÇÃO.

ANEXO XXI – MODELOS DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA

MODELO 1 – RELATÓRIO DE AUDITORIA SEM RESSALVA

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ou outra estrutura conceitual aplicável).

Base para opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas conforme essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor

[Apresentação de acordo com o exemplo 1 do Apêndice 2 da NBC TA 720].

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis

A administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ou outra estrutura conceitual aplicável) e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de a Companhia continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis, a não ser que a administração pretenda liquidar a Companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

Os responsáveis pela governança da Companhia são aqueles com responsabilidade pela supervisão do processo de elaboração das demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas, não, uma garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

Como parte da auditoria realizada, de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da companhia.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Companhia a não mais se manter em continuidade operacional.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

EXEMPLOS DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA COM RESSALVA

Exemplo 1 – Relatório do auditor independente com “Opinião com ressalva” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Opinião com ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ou outra estrutura conceitual aplicável).

Base para opinião com ressalva

Os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial por \$ xxx. A administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessária a provisão de \$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor

[Apresentação de acordo com o Exemplo 6 do Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 6 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à “Opinião com ressalva” que também afeta outras informações].

Principais assuntos de auditoria (caso aplicável)

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para opinião com ressalva”, determinamos que os assuntos descritos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701].

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis⁽²⁾

[Apresentação de acordo com o Exemplo 1 da NBC TA 700].

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

[Apresentação de acordo com o Exemplo 1 da NBC TA 700].

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

Exemplo 2 – Relatório do auditor independente com “Opinião adversa” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Opinião adversa

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo a seguir intitulado “Base para opinião adversa”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ou outra estrutura conceitual aplicável).

Base para opinião adversa

Conforme explicado na Nota X, a Companhia não consolidou a controlada XYZ, adquirida durante 20X1, devido ao fato de não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis consolidadas acima referidas teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião adversa.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis consolidadas e o relatório do auditor

[Apresentação de acordo com o Exemplo 7 do Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 7 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à opinião modificada que também afeta outras informações].

Principais assuntos de auditoria (se aplicável)

Exceto pelo assunto descrito na seção “Base para opinião adversa”, não existem outros principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas⁽²⁾

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700].

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700].

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

Exemplo 3 – Relatório do auditor independente com “Opinião com ressalva” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a uma coligada no exterior

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Opinião com ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ou outra estrutura conceitual aplicável).

Base para opinião com ressalva

O investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ, uma coligada estrangeira adquirida durante o exercício e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registrado por \$ xxx no balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e a participação da Companhia ABC no lucro líquido da Empresa XYZ de \$ xxx está incluída no resultado do exercício findo, em 31 de dezembro de 20X1, da Companhia ABC. Não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o valor contábil do investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ, em 31 de dezembro de 20X1, e da participação dela no lucro líquido da investida XYZ, em razão de não termos tido acesso às informações contábeis, à administração e aos auditores da Empresa XYZ. Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustar esses valores.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis consolidadas e o relatório do auditor

[Apresentação de acordo com o Exemplo 6 do Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 6 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à “Opinião com ressalva” que também afeta outras informações].

Principais assuntos de auditoria (se aplicável)

“Principais assuntos de auditoria” são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para opinião com ressalva”, determinamos que os assuntos descritos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701].

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700].

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700].

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

Exemplo 4 – Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis consolidadas

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Abstenção de opinião

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC e suas controladas pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.

Base para abstenção de opinião

O investimento da Companhia no empreendimento controlado em conjunto Empresa XYZ está contabilizado por \$ xxx no balanço patrimonial consolidado, o que representa mais de 90% do seu patrimônio líquido, em 31 de dezembro de 20X1. Não nos foi permitido acesso à administração e aos auditores da Empresa XYZ, incluindo a documentação de auditoria do auditor da Empresa XYZ. Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustes em relação à participação proporcional da Companhia nos ativos da Empresa XYZ que ela controla em conjunto, assim como sua participação proporcional nos passivos da Empresa XYZ, pelos quais ela é responsável em conjunto, e sua participação proporcional nas receitas, despesas e nos elementos componentes das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa do exercício findo nessa data.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700].

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

Nossa responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis consolidadas da companhia e suas controladas de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria e emitir um relatório de auditoria. Contudo, devido ao assunto descrito na seção intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.

Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

Exemplo 5 – Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Abstenção de opinião

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis da Companhia pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

Base para abstenção de opinião

Fomos nomeados auditores da Companhia ABC após 31 de dezembro de 20X1 e, portanto, não acompanhamos a contagem física dos estoques no início e no final do exercício. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às quantidades em estoque, em 31 de dezembro de 20X0 e 20X1, que estão registradas no balanço patrimonial por \$ xxx e \$ xxx, respectivamente. Adicionalmente, a introdução do novo sistema informatizado de contas a receber, em setembro de 20X1, resultou em diversos erros no saldo das contas a receber. Na data do nosso relatório, a administração ainda estava no processo de sanar as deficiências do sistema e de corrigir os erros. Não foi possível confirmar ou verificar por meios alternativos as contas a receber incluídas no balanço patrimonial no valor total de \$ xxx, em 31 de dezembro de 20X1. Em decorrência desses assuntos, não foi possível determinar se há necessidade de efetuar ajustes em relação aos estoques registrados ou não registrados e ao saldo de contas a receber, assim como aos elementos componentes das demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis

[Apresentação de acordo com o Exemplo 1 da NBC TA 700].

Responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossa responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis da Companhia de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria e a de emitir um relatório de auditoria. Contudo, devido ao assunto descrito na seção intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]