

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ECONOMIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO  
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E PERÍCIA**

**IOLANDA MUMBACH**

**SÍNTESE DAS NORMAS BRASILEIRAS DE  
AUDITORIA INDEPENDENTE**

**PORTO ALEGRE**

**2009**

**IOLANDA MUMBACH**

**SÍNTESE DAS NORMAS BRASILEIRAS DE  
AUDITORIA INDEPENDENTE**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria e Perícia, do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Orientador: Esp. Sérgio Laurimar Fioravanti

Porto Alegre

2009

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE.....</b>	<b>8</b>
2.1	NORMAS PROFISSIONAIS.....	8
2.2	NORMAS TÉCNICAS.....	8
<b>3</b>	<b>CÓDIGO DE ÉTICA.....</b>	<b>9</b>
3.1	DEVERES DO AUDITOR.....	9
3.2	VEDAÇÕES DO AUDITOR.....	10
<b>4</b>	<b>NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR.....</b>	<b>11</b>
4.1	COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL.....	11
4.2	INDEPENDÊNCIA.....	11
<b>4.2.1</b>	<b>Definições.....</b>	<b>11</b>
<b>4.2.2</b>	<b>Conceitos.....</b>	<b>12</b>
<b>4.2.3</b>	<b>Perda de Independência.....</b>	<b>13</b>
4.2.3.1	Interesses Financeiros.....	13
4.2.3.2	Empréstimos e Garantias.....	14
4.2.3.3	Relacionamentos Comerciais com a Entidade Autuada.....	14
4.2.3.4	Relacionamentos Familiares e Pessoais.....	15
4.2.3.5	Vínculos Empregatícios ou Similares.....	15
4.2.3.6	Atuando como Administrador ou Diretor de Entidade Auditada.....	16
4.2.3.7	Rotação dos Líderes de Equipe de Auditoria.....	17
4.2.3.8	Prestação de Outros Serviços.....	18
4.2.3.9	Presentes e Brindes .....	18
4.2.3.10	Litígios em Curso ou Iminentes.....	18
4.2.3.11	Incompatibilidade ou Inconsistência dos Honorários.....	19
4.2.3.12	Outras Situações.....	19
4.2.3.13	Requisitos Formais de Controle.....	19
4.3	SIGILO.....	20
<b>4.3.1</b>	<b>Dever do Sigilo.....</b>	<b>20</b>
4.4	UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE ESPECIALISTAS.....	21
<b>4.4.1</b>	<b>Necessidade de Uso de Trabalho de Especialista.....</b>	<b>22</b>
<b>4.4.2</b>	<b>Competência Profissional e Objetividade do Especialista.....</b>	<b>22</b>
<b>4.4.3</b>	<b>Avaliando o Trabalho do Especialista.....</b>	<b>23</b>
<b>4.4.4</b>	<b>Referência ao Especialista no Parecer dos Auditores.....</b>	<b>23</b>
4.5	HONORÁRIOS PROFISSIONAIS.....	23
4.6	EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA.....	25
<b>4.6.1</b>	<b>Objetivo.....</b>	<b>25</b>
<b>4.6.2</b>	<b>Auditor Independente.....</b>	<b>26</b>

4.7	EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA PARA REGISTRO NO CNAI.....	27
4.8	INFORMAÇÕES ANUAIS AOS CRCS.....	28
<b>5</b>	<b>NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE.....</b>	<b>29</b>
5.1	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	29
5.2	ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS....	29
5.3	APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	30
<b>6</b>	<b>PAPEIS DE TRABALHO E DOCUMENTOS DE AUDITORIA.....</b>	<b>32</b>
6.1	DISPOSIÇÕES GERAIS.....	32
6.2	FORMA E CONTEÚDO DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....	32
6.3	CONFIDENCIALIDADE, CUSTÓDIA E PROPRIEDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO	34
<b>7</b>	<b>PLANEJAMENTO DA AUDITORIA.....</b>	<b>36</b>
7.1	DISPOSIÇÕES GERAIS.....	36
7.2	OBJETIVOS.....	36
7.3	CONTEÚDO DO PLANEJAMENTO.....	37
<b>7.3.1</b>	<b>Cronograma.....</b>	<b>37</b>
<b>7.3.2</b>	<b>Procedimentos de Auditoria.....</b>	<b>37</b>
<b>7.3.3</b>	<b>Relevância e Planejamento.....</b>	<b>38</b>
<b>7.3.4</b>	<b>Riscos de Auditoria.....</b>	<b>38</b>
<b>7.3.5</b>	<b>Pessoal Designado.....</b>	<b>38</b>
<b>7.3.6</b>	<b>Épocas Oportunas dos Trabalhos.....</b>	<b>38</b>
<b>7.3.7</b>	<b>Supervisão e Revisão.....</b>	<b>39</b>
<b>7.3.8</b>	<b>Indagações à Administração para Concluir o Planejamento.....</b>	<b>39</b>
<b>7.3.9</b>	<b>Revisões e Atualizações no Planejamento e nos Programas de Trabalho.....</b>	<b>40</b>
<b>7.3.10</b>	<b>Planejamento da Primeira Auditoria.....</b>	<b>40</b>
<b>8</b>	<b>RELEVÂNCIA NA AUDITORIA.....</b>	<b>41</b>
<b>9</b>	<b>SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE.....</b>	<b>43</b>
9.1	DISPOSIÇÕES GERAIS.....	43
9.2	HABILIDADES E COMPETÊNCIAS.....	44
9.3	EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE .....	44
9.4	AVALIAÇÃO PERMANENTE DA CARTEIRA DE CLIENTES.....	45
9.5	CONTROLE DE QUALIDADE INTERNO.....	45
<b>10</b>	<b>CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE.....</b>	<b>47</b>
10.1	DISPOSIÇÕES GERAIS.....	47
10.2	PROCEDIMENTOS.....	47
<b>11</b>	<b>AMOSTRAGEM.....</b>	<b>51</b>
11.1	CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	51
11.2	PLANEJAMENTO DA AMOSTRA .....	51
11.3	SELEÇÃO DA AMOSTRA .....	52
11.4	AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA AMOSTRA .....	52
<b>12</b>	<b>PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS.....</b>	<b>53</b>

12.1	DISPOSIÇÕES GERAIS.....	53
12.2	CAPACIDADE E COMPETÊNCIA.....	53
12.3	PLANEJAMENTO.....	54
12.4	AVALIAÇÃO DO RISCO.....	55
12.5	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA .....	56
<b>13</b>	<b>ESTIMATIVAS CONTÁBEIS.....</b>	<b>57</b>
13.1	DISPOSIÇÕES GERAIS.....	57
13.2	RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO.....	57
13.3	RESPONSABILIDADE DO AUDITOR .....	58
13.4	NATUREZA DAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS.....	58
13.5	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA .....	58
13.6	AVALIAÇÃO DE RESULTADOS DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA .....	58
<b>14</b>	<b>TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS.....</b>	<b>60</b>
14.1	DISPOSIÇÕES GERAIS.....	60
14.2	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA .....	60
<b>15</b>	<b>CONTINGÊNCIAS.....</b>	<b>63</b>
<b>16</b>	<b>TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQUENTES.....</b>	<b>67</b>
<b>17</b>	<b>CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO.....</b>	<b>69</b>
<b>18</b>	<b>FRAUDE E ERRO.....</b>	<b>74</b>
<b>19</b>	<b>PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES.....</b>	<b>77</b>
19.1	GENERALIDADES.....	77
19.2	PARECER SEM RESSALVA.....	78
19.3	CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM RESSALVA.....	79
19.4	PARECER COM RESSALVA.....	79
19.5	PARECER ADVERSO.....	80
19.6	PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO.....	80
19.7	PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, POR INCERTEZAS.....	81
19.8	MODELO DE PARECER SEM RESSALVA.....	81
<b>20</b>	<b>REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES.....</b>	<b>83</b>
20.1	OBJETIVO.....	83
20.2	ADMINISTRAÇÃO DO PROGRAMA DE REVISÃO.....	83
20.3	RELATÓRIO DE REVISÃO.....	85
20.4	CARACTERÍSTICAS DO PROGRAMA.....	85
<b>20.4.1</b>	<b>Confidencialidade.....</b>	<b>85</b>
<b>20.4.2</b>	<b>Independência.....</b>	<b>86</b>
<b>20.4.3</b>	<b>Conflito de Interesse.....</b>	<b>86</b>
<b>20.4.4</b>	<b>Competência.....</b>	<b>86</b>
20.5	REALIZAÇÃO DA REVISÃO PELOS PARES.....	87
<b>20.5.1</b>	<b>Objetivo.....</b>	<b>87</b>
<b>20.5.2</b>	<b>Procedimentos.....</b>	<b>87</b>

<b>20.5.3</b>	<b>Relatórios da Revisão Pelos Pares.....</b>	<b>88</b>
<b>20.5.4</b>	<b>Revisão e seus Prazos.....</b>	<b>88</b>
	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>90</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>91</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Na auditoria, como acontece em todas as profissões, também foram estabelecidos determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e garantia de atuação suficiente e consistente tecnicamente do auditor e do parecer diante dos usuários. As normas dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido.

A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Os exames de auditoria obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos que englobam a verificação de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimentos, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade de maneira uniforme.

Embora o decreto-lei 9.295/46, ratificado pela Resolução CFC 560/83, tenha definido a auditoria como atribuição do contador, o exercício desta atividade é regulado por normas específicas, além do próprio Código de Ética do Contabilista.

Considerando que as atribuições do auditor resultam da convergência de aspectos comportamentais do profissional, de aspectos atitudinais e culturais do auditado e de aspectos técnicos para execução dos trabalhos, foram divididas em normas referentes à pessoa do Auditor e à atividade de Auditoria.

Como a atuação do auditor se reveste de acentuado caráter social, justifica-se a preocupação dos organismos reguladores em normatizar a atividade.

## **2 NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

### **2.1 NORMAS PROFISSIONAIS**

Res. CFC 821/97. Aprova a NBC P 1 Normas Profissionais de Auditor Independente, com alterações e dá outras providências.

Res. CFC 1034/05 – NBC P 1.2 – Independência

Res. CFC 1100/07 – NBC p 1.6 – Sigilo

Res. CFC 1023//05 – NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas

Res. CFC 851/99 – NBC P 1.9 – Informações Anuais ao CRC

Res. CFC 976/99 – NBC P 1.4 – Honorários

Res. CFC 1146/08 – NBC P 4 – Educação Profissional Continuada

Res. CFC 1109/07 – NBC P 5 – Exame de Qualificação Técnica

### **2.2 NORMAS TÉCNICAS**

Res. CFC 820/97. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações e dá outras providências.

Res. CFC 1024/05 – NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho

Res. CFC 1035/05 – NBC T 11.4 -Planejamento de Auditoria

Res. CFC 981/03 – NBC t 11.6 – Relevância na Auditoria

Res. CFC 1036/05 – NBC t 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade

Res. CFC 1037/05 – NBC t 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade

Res. CFC 1012/05 – NBC T 11.11 – Amostragem

Res. CFC 1029/05 – NBC T 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados

Res. CFC 1038/05 – NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis

Res. CFC 1039/05 – NBC T 11.14 – Transações com Partes Relacionadas

Res. CFC 1022/05 – NBC T 11.15 – Contingências

Res. CFC 1040/05 – NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subsequentes

Res. CFC 1054/05 – NBC T 11.17 – Carta de Resp. da Administração.

Res. CFC 836/99 – NBC T 11 – IT – 03 – Fraude e Erro

Res. CFC 830/98 NBC T 11 – IT – 05 – Parecer dos Auditores Independentes

Res. CFC 1158/09 – NBC TA 01 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

Res. CFC 1019/05 – Dispõe sobre CNAI do CFC.



### **3 CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL**

(Resolução CFC 803/96)

Um conjunto de regras de comportamento que fundamentam a conduta do profissional, objetivando fixar e conduzir a forma de atuação do auditor no seio da sociedade.

#### **3.1 DEVERES DO AUDITOR**

3.1.1 Exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses da entidade, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais.

3.1.2 Zelar pela competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo.

3.1.3 Comunicar, desde logo, aos seus superiores, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho.

3.1.4 Inteirar-se de todas as circunstâncias antes de emitir opinião sobre qualquer caso.

3.1.5 Se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas.

3.1.6 Manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão.

3.1.7 Ser prudente ao usar informações obtidas no curso de seu trabalho, não devendo divulgar informações confidenciais, muito menos para obter vantagens pessoais ou prejudicar alguém do órgão/entidade.

3.1.8 Mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho.

### 3.2 VEDAÇÕES DO AUDITOR

3.2.1 Assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe.

3.2.2 Assinar documentos e relatórios elaborados por outrem, alheios à sua orientação, supervisão e fiscalização.

3.2.3 Concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção.

3.2.4 Solicitar ou receber do auditado qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita.

3.2.5 Prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional.

3.2.6 Exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas

3.2.7 Renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e a correção de seu trabalho.

3.2.8 Dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos.

## **4 NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE**

(Resolução CFC 821/97)

### **4.1 COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL**

4.1.1 O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

4.1.2 O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

4.1.3 O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas noutras áreas, em face da especialização requerida e dos objetos do contratante.

### **4.2 NBC P 1.2 – INDEPENDÊNCIA (RESOLUÇÃO CFC 1034/05)**

#### **4.2.1 Definições**

4.2.1.1 Entidade de auditoria é a instituição vista no seu conjunto, ou seja, o auditor independente pessoa física ou jurídica, inclusive pessoas jurídicas sob a mesma administração, tais como as de consultoria e/ou assessoria e, em sendo o caso, as demais entidades de auditoria por rede, atuando no Brasil ou no exterior.

4.2.1.2 Entidade auditada é aquela na qual uma entidade de auditoria realiza trabalho de auditoria das Demonstrações Contábeis com o objetivo de emissão de parecer ou formação de juízo sobre estas.

4.2.1.3 Equipe de auditoria são:

- a) todos os profissionais que participam do trabalho de auditoria;
- b) todas as pessoas que ocupam cargos superiores ao sócio-líder do trabalho, sucessivamente, até o presidente da entidade de auditoria.

#### 4.2.2 Conceitos

4.2.2.1 A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, acionistas, sócios, quotistas, cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.

4.2.2.2 A independência exige:

- a) independência de pensamento – postura que permite expressar uma opinião sem ser afetado por influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo à pessoa agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional;
- b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias significativos a ponto de um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluir dentro do razoável que a integridade, objetividade ou ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

4.2.2.3 A independência pode ser afetada por ameaças de interesse próprio, auto-revisão, defesa de interesses da entidade auditada, familiaridade e intimidação.

4.2.2.4 A entidade de auditoria e os membros da equipe de auditoria têm a responsabilidade de manter-se independentes, levando em conta o contexto em que exercem suas atividades, as ameaças à independência e as salvaguardas disponíveis para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

### 4.2.3 Perda de Independência

Determinadas situações caracterizam a perda de independência de auditoria em relação à entidade auditada. Assim sendo, são apresentados alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pela entidade de auditoria.

#### 4.2.3.1 Interesses Financeiros

4.2.3.1.1 Entende-se por interesses financeiros a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela entidade de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente à entidade auditada, suas controladas ou integrantes de um mesmo grupo econômico, dividindo-se em diretos e indiretos.

4.2.3.1.2 Entende-se como membros imediatos da família o cônjuge e todos os membros dependentes financeiramente da pessoa.

4.2.3.1.3 Interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debênture ou em outros títulos e valores mobiliários; e

4.2.3.1.4 Interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante um plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais pessoa não detém o controle nem exerce influência significativa. A relevância de um interesse financeiro deve ser considerada no contexto da entidade auditada, do trabalho e do patrimônio líquido do indivíduo em questão. Um interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.

4.2.3.1.5 As únicas ações disponíveis para eliminar a perda de independência são:

- a) alienar o interesse financeiro direto antes de a pessoa física tornar-se membro da equipe de auditoria;
- b) alienar o interesse financeiro indireto relevante em sua totalidade ou alienar uma quantidade suficiente dele para que o interesse remanescente deixe de ser relevante antes de a pessoa tornar-se membro da equipe de auditoria: ou
- c) afastar o membro da equipe de auditoria.

#### 4.2.3.2 Empréstimos e Garantias

4.2.3.2.1 A entidade de auditoria, sócios, membros da equipe e membros imediatos da família destas pessoas não podem ter empréstimos com Bancos/Instituições Financeiras que sejam entidade auditada. As seguintes transações são permitidas se realizadas e respeitadas dentro dos requisitos e condições oferecidos a terceiros:

- a) empréstimo para aquisição de veículo;
- b) empréstimo para aquisição de imóveis, com garantia.

4.2.3.2.2 Caso o empréstimo não seja feito em condições normais de crédito para quaisquer das partes, serão necessárias as seguintes ações para impedir a caracterização da perda de independência:

- a) liquidação total do empréstimo pela entidade de auditoria, sócio ou membro da equipe de auditoria; e
- b) afastamento do sócio ou membro da equipe de trabalho de auditoria.

4.2.3.2.3 É, expressamente, proibida para entidades de auditoria, sócios, membros da equipe e membros da família destas pessoas a obtenção de empréstimo por meio de entidades auditadas.

#### 4.2.3.3 Relacionamentos Comerciais com a Entidade Auditada

4.2.3.3.1 Relacionamentos comerciais em condições diferenciadas, privilegiadas e relevantes com entidades auditadas afetam a independência do

auditor e, nesses casos, deve ser adotada uma das seguintes ações:

- a) terminar o relacionamento comercial;
- b) substituir o membro da equipe que tenha relacionamento comercial; ou
- c) recusar a realização do trabalho de auditoria.

#### 4.2.3.4 Relacionamentos Familiares e Pessoais

4.2.3.4.1 As funções ocupadas por pessoas próximas ou familiares, que prejudicam a independência da entidade de auditoria, são aquelas que:

a) exercem influência significativa sobre as políticas operacionais, financeiras ou contábeis. Em geral, diz respeito a uma pessoa que tem funções como presidente, diretor, administrador, gerente de uma entidade auditada;

b) exercem influência nas demonstrações contábeis de entidade. Em geral, diz respeito a funções consideradas críticas no ambiente contábil como controller, gerente de contabilidade, contador; e

c) são consideradas sensíveis sob o ponto de vista da auditoria. Em geral inclui cargos com atribuições de monitoramento dos controles internos da entidade auditada, como, por exemplo, caixa, auditor interno, gerente de compras/vendas, dentre outras.

#### 4.2.3.5 Vínculos Empregatícios ou Similares

4.2.3.5.1 A independência da entidade de auditoria ou membro de sua equipe pode ser comprometida se um diretor ou um administrador ou empregado da entidade auditada, em condições de exercer influência direta e significativa sobre o objeto do trabalho de auditoria, tiver sido um membro da equipe de auditoria ou sócio da entidade de auditoria. Este comprometimento da independência ocorre dependendo dos seguintes fatores:

- a) influência do cargo da pessoa na entidade auditada;
- b) grau de envolvimento que a pessoa terá com a equipe de auditoria;
- c) tempo decorrido desde que a pessoa foi membro da equipe de auditoria ou da entidade de auditoria; e
- d) cargo que a pessoa tiver exercido na equipe ou na entidade de auditoria.

4.2.3.5.2 Após avaliados os fatores de que trata o item anterior, ações visando salvaguardar a independência da entidade de auditoria devem ser aplicadas, tais como as seguintes:

- a) modificar o plano de auditoria, se necessário;
- b) designar uma equipe que inclua membros com experiência superior àquela do profissional que transferiu-se para a entidade auditada;
- c) envolver um outro profissional que não seja membro da equipe de auditoria para revisar o trabalho realizado; ou
- d) ampliar o nível de controle de qualidade do trabalho.

4.2.3.5.3 Se, durante o período coberto pela auditoria, um membro da equipe de auditoria tenha atuado como administrador ou como executivo da entidade auditada ou tenha sido um empregado ocupando posição que lhe permitisse exercer influência direta e significativa no objeto da auditoria, isso pode criar ameaças de interesse próprio, de auto-revisão ou de familiaridade. Por exemplo, essas ameaças seriam criadas se uma decisão tomada ou um trabalho executado pelo indivíduo no período, imediatamente, anterior, enquanto empregado pela entidade auditada está para ser analisado como parte da auditoria no período corrente. A significância dessas ameaças depende de fatores como:

- a) a posição que o indivíduo ocupava na entidade auditada;
- b) o lapso de tempo decorrido de, no mínimo, dois anos desde que o indivíduo desvinculou-se da entidade auditada e venha exercer função de responsabilidade, como encarregado, supervisor ou gerente de equipe ou sócio da entidade de auditoria na condução dos trabalhos na entidade auditada;

4.2.3.5.4 A significância dessas ameaças deve ser avaliada e, se seu nível não for, claramente, insignificante, salvaguardas devem ser consideradas e aplicadas, conforme necessário, para reduzir tais ameaças a um nível aceitável.

#### 4.2.3.6 Atuando como Administrador ou Diretor de Entidades Auditadas

4.2.3.6.1 Se um sócio ou um membro da entidade de auditoria atuar como diretor, membro do conselho de administração, conselho fiscal ou executivo da entidade auditada, a ameaça criada à perda da independência é de tal magnitude



que não existe salvaguarda ou ação a ser aplicada que possa impedir o conflito de interesse. E, neste caso, a realização do trabalho deve ser recusada.

#### 4.2.3.7 Rotação dos Líderes de Equipe de Auditoria

4.2.3.7.1 Visando impedir o risco de perda da objetividade e do ceticismo do auditor, é necessária a aplicação das seguintes ações:

- a) rotação do pessoal de liderança da equipe de auditoria a intervalos menores ou iguais a cinco anos consecutivos; e
- b) intervalo mínimo de três anos para o retorno do pessoal de liderança à equipe.

4.2.3.7.2 Como é impraticável a rotação nas entidades de auditoria de porte pequeno, com apenas um sócio ou diretor e auditores pessoas físicas, para atender ao estabelecido nas alíneas “a” e “b” acima nos anos em que se completarem os cinco anos e durante os próximos três anos dos prazos estabelecidos nesse item, seus trabalhos devem ser submetidos à revisão por outra entidade de auditoria, que emitirá relatório circunstanciado sobre a correta aplicação das normas profissionais e das técnicas nestes trabalhos, encaminhando-o ao Conselho Federal de Contabilidade até 31 de julho de cada ano.

#### 4.2.3.8 Prestação de Outros Serviços

4.2.3.8.1 As entidades de auditoria prestam, usualmente, outros serviços para as entidades auditadas, compatíveis com seu nível de conhecimento e capacitação.

4.2.3.8.2 A prestação desses outros serviços, entretanto não pode criar ameaças à independência da entidade de auditoria ou de membros da equipe de auditoria.

4.2.3.8.3 Os princípios básicos que devem fundamentar qualquer regra de independência do auditor são:

- a) o auditor não deve auditar o seu próprio trabalho;
- b) o auditor não deve exercer funções gerenciais na entidade auditada; e

c) o auditor não deve promover interesses da entidade auditada.

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

- a) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
- b) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;
- c) serviços de auditoria interna à entidade auditada;
- d) serviços de consultoria de sistema de informação computadorizado;
- e) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial;
- f) serviços de finança corporativas e assemelhados;
- g) serviços de seleção de executivos;
- h) registro (escrituração) contábil.

#### 4.2.3.9 Presentes Brindes

4.2.3.9.1 Aceitar presentes, brindes ou outros benefícios de uma entidade auditada pode criar conflitos de interesse e, por conseguinte, perda de independência. Quando uma entidade de auditoria ou um membro de equipe aceitam presentes, brindes ou outros benefícios cujo valor não sejam claramente insignificantes, a perda de independência é caracterizada, não sendo possível a aplicação de qualquer salvaguarda.

#### 4.2.3.10 Litígios em Curso ou Iminentes

4.2.3.10.1 Quando há, ou é provável haver, um litígio entre a entidade de auditoria ou um membro da sua equipe e a entidade auditada, pode ser criado o conflito de interesse. O relacionamento entre a administração da entidade auditada e os membros da equipe de auditoria precisa ser caracterizada por total franqueza e divulgação completa de todos os aspectos das operações de negócios da entidade auditada. A entidade de auditoria e a administração da entidade auditada podem ficar em lados opostos por causa do litígio, o que pode afetar a disposição da administração em fazer divulgações completas, e a entidade de auditoria pode se ver ameaçada por conflito de interesse. A importância da ameaça criada depende de fatores, tais como:

- a) a relevância do litígio;
- b) a natureza do trabalho de auditoria; e
- c) se o litígio diz respeito a um trabalho de auditoria já efetuado.

#### 4.2.3.11 Incompatibilidade ou Inconsistência dos Honorários

4.2.3.11.1 Quando os honorários de auditoria forem de valor, substancialmente, inferior ao estabelecido para os outros serviços que a entidade de auditoria realize para a entidade auditada, pode se estabelecer o conflito de interesses, por razão de dependência financeira e, por conseguinte a perda de independência.

#### 4.2.3.12 Outras Situações

4.2.3.12.1 Os exemplos de perda de independência não são exaustivos. Assim sendo, outras situações podem ensejar o conflito de interesses e a perda de independência. Por este motivo, a entidade de auditoria deve, permanentemente, avaliar se ela se encontra em situação que possa ensejar o conflito de interesse e aparentar a perda de independência e, como parte dessa análise, verificar as possibilidades de aplicação de salvaguardas e, não sendo possível, renunciar o trabalho de auditoria.

#### 4.2.3.13 Requisitos Formais de Controle

4.2.3.13.1 Documentação de declaração individual dos profissionais da entidade de auditoria da existência, ou não, das seguintes questões relacionadas a entidades auditadas:

- a) interesses financeiros;
- b) operações de crédito e garantias;
- c) relacionamentos comerciais estreitos com a entidade auditada;
- d) relacionamentos familiares e pessoais; e
- e) membros da entidade de auditoria que já foram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada.

4.2.3.13.2 Estabelecimento de controle formal que possa permitir a verificação permanente da execução de rotação de pessoal.

4.2.3.13.3 Estabelecimento de arquivos manuais ou eletrônicos que permitam verificar outros serviços executados em entidades auditadas e o valor dos honorários cobrados.

4.2.3.13.3 Estabelecimento de controle formal que permita a divulgação das contratações de novas entidades auditadas, ao mesmo tempo em que cada profissional a ser envolvido no trabalho se obrigue a informar sobre eventuais riscos seus de conflitos de interesses e perda de independência.

#### *4.3 NBC P 1.6 – SIGILO*

(Resolução 1100/07)

Entende-se por sigilo, para os efeitos desta norma, a obrigatoriedade do Auditor Independente não revelar, em nenhuma hipótese, salvo as contempladas neste documento, as informações que obteve e tem conhecimento em função de seu trabalho na entidade auditada.

##### 4.3.1 Dever do Sigilo

4.3.1.1 O sigilo profissional do Auditor Independente deve ser observado nas seguintes circunstâncias:

- a) na relação entre o Auditor Independente e a entidade auditada;
- b) na relação entre os Auditores Independentes;
- c) na relação entre o Auditor Independente e os organismos reguladores e fiscalizadores; e
- d) na relação entre o Auditor Independente e de mais terceiros.

4.3.1.2 O Auditor Independente, quando previamente autorizado por escrito, pela entidade auditada, deve fornecer as informações que por aquela foram julgadas necessárias ao trabalho do Auditor Independente que o suceder, as quais serviram

de base para emissão do último Parecer de Auditoria por ele emitido.

4.3.1.3 O Auditor Independente, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, de modo a demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, da presente norma e das demais normas legais aplicáveis.

4.3.1.4 O dever de manter o sigilo prevalece:

a) para os Auditores Independentes, mesmo após terminados os compromissos contratuais;

b) para os contadores designados pelos organismos, Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, mesmo após o término do vínculo empregatício ou funcional; e

c) para os conselheiros do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, mesmo após o término dos respectivos mandatos.

4.3.1.5 É obrigatório e relevante que todos os Auditores Independentes tenham procedimentos de proteção de informações sigilosas obtidas durante o relacionamento com a entidade auditada, por quaisquer meios, devendo dispensar especial atenção ao uso de redes de computador internas ou externas (internet).

#### **4.4 NBC P 1.8 – UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE ESPECIALISTAS**

(Resolução CFC 1023/05)

A expressão “especialista” significa um indivíduo ou empresa que detenha habilidades, conhecimento e experiência em áreas específicas não relacionadas à contabilidade ou auditoria.

#### 4.4.1 Necessidade de Uso de Trabalho de Especialista

4.4.1.1 Durante a auditoria, o auditor independente pode necessitar obter, em conjunto com a entidade auditada ou de forma independente, evidências para dar suporte às suas conclusões. Exemplos dessas evidências, na forma de relatórios, opiniões ou declarações de especialistas são:

- a) avaliações de certos tipos de ativos, como por exemplo terrenos e edificações, máquinas e equipamentos, obras de arte e pedras preciosas;
- b) determinação de quantidades ou condições físicas de ativos, como por exemplo minerais estocados, jazidas e reservas de petróleo, vida útil remanescente de máquinas e equipamentos;
- c) determinação de montantes que requeiram técnicas ou métodos especializados, como por exemplo avaliações atuariais;
- d) medição do estágio de trabalhos completados ou a completar em contratos em andamento;
- e) interpretações de leis, de contratos, de estatutos ou de outros regulamentos.

4.4.1.2 Ao determinar a necessidade de utilizar-se do trabalho de especialistas, o auditor deve considerar:

- a) a relevância do item da demonstração contábil que está sendo analisada;
- b) o risco de distorção ou erro levando em conta a natureza e a complexidade do assunto sendo analisado;
- c) conhecimento da equipe de trabalho e a experiência prévia dos aspectos que estão sendo considerados; e
- d) a quantidade e qualidade de outras evidências de auditoria disponíveis para sua análise.

#### 4.4.2 Competência Profissional e Objetividade do Especialista

4.4.2.1 Ao planejar o uso do trabalho de um especialista, o auditor independente deve avaliar a competência do especialista em questão. Isso envolve avaliar:

- a) se o especialista tem certificação profissional, licença ou registro no órgão

de classe que se lhe aplica; e

b) a experiência e reputação no assunto em que o auditor busca evidência de auditoria.

#### 4.4.3 Avaliando o Trabalho do Especialista

4.4.3.1 O auditor independente deve avaliar a qualidade e suficiência do trabalho do especialista como parte da evidência de auditoria relacionada ao item da demonstração contábil sob análise. Isso envolve uma avaliação sobre se a substância das conclusões do especialista foi adequadamente refletida nas demonstrações contábeis ou fornece suporte adequado para as mesmas. Além disso, deve concluir sobre:

a) a fonte de dados utilizada pelo especialista;

b) as premissas e métodos utilizados e sua consistência com períodos anteriores;

c) os resultados do trabalho do especialista à luz de seu conhecimento geral sobre os negócios e dos resultados e outros procedimentos de auditoria que tenha aplicado.

#### 4.4.4 Referência ao especialista no Parecer do Auditores

4.4.4.1 A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional.

4.4.4.2 Em se tratando de um parecer sem ressalva, o auditor independente não pode fazer referência do trabalho de especialista no seu parecer.

### *4.5 NBC P 1 – IT – 03 – HONORÁRIOS PROFISSIONAIS (Resolução CFC 976/03)*

4.5.1 Estabelecer honorários profissionais de auditoria independente de demonstrações contábeis é geralmente uma questão de cunho comercial e não de ética profissional. Existem, entretanto, aspectos éticos a serem observados pelo auditor independente ao estabelecer seus honorários.

4.5.2 Ao estabelecer honorários para a realização dos trabalhos, o auditor independente deve considerar diversos fatores, dentro dos quais destacam-se os mencionados a seguir:

- a) a relevância, o vulto, a complexidade do serviço e o custo do serviço a executar;
- b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
- c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- d) a qualificação técnica dos profissionais requeridos para participar da execução dos serviços; e
- e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas.

4.5.3 Os honorários dos serviços de auditoria devem ser compatíveis com a avaliação de risco do trabalho em perspectiva, com os investimentos em formação e tecnologia, com a remuneração dos profissionais que irão participar dos trabalhos, bem como, com a manutenção dos programas internos e externos de qualidade.

4.5.4 Honorários contingenciais não devem ser praticados por gerar conflitos de interesses e, por consequência, perda de independência e, dessa forma, o auditor independente não deve estabelecer honorários contingenciais relacionados a quaisquer serviços prestados para a entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico.

4.5.5 Não é admitida a cobrança de honorários para serviços de auditoria inferiores aos considerados adequados nos termos desta Interpretação Técnica, visando a sua recuperação ou compensação com outros serviços já prestados ou a serem prestados ao cliente pelo auditor independente ou quaisquer partes a ele relacionados.

4.5.6 Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documentação equivalente, elaborada e formalizada pelas partes, antes do início da execução dos trabalhos. Deverá constar de tal documento o indicado a seguir:

- a) a descrição e abrangência dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e regulamentos aplicáveis ao caso;



- b) que os trabalhos serão efetuados, segundo as Normas Profissionais e Técnicas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- c) qual o objetivo do exame das demonstrações contábeis;
- d) a responsabilidade da administração do cliente sobre as demonstrações contábeis e que o cliente fornecerá ao auditor independente Carta de Responsabilidade da Administração da empresa auditada, de acordo com o item 11.2.14 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis;
- e) as limitações de um exame de auditoria devido ao risco inerente relacionado ao processo de testes adotado numa auditoria;
- f) o prazo estimado para a realização dos serviços;
- g) os relatórios a serem emitidos;
- h) os honorários e sua forma de pagamento; e
- i) a necessidade formal de confirmação da aceitação a proposta apresentada.

#### *4.6 NBC P 4 – EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA (RESOLUÇÃO CFC 1146/08)*

##### 4.6.1 Objetivo

4.6.1.1 Educação Profissional Continuada é a atividade programada, formal e reconhecida pelo CFC, visando manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos, indispensáveis à qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

4.6.1.2 Submetem-se às disposições desta Norma os contadores com registro em Conselho Regional de Contabilidade (CRC), inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI); aqueles com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CMV); aqueles que exercem atividades de auditoria nas instituições financeiras, nas sociedades seguradoras e de capitalização e em entidades abertas de previdência complementar; aqui denominados auditores independentes e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico.

4.6.1.3 O auditor independente pessoa física e os sócios que representam sociedade de auditoria independente na CVM, nos termos do inciso IX do art. 6º da Instrução CVM nº 308/99, são os responsáveis perante o CFC pelo cumprimento da presente Norma, pelos demais contadores não cadastrados na CVM que compõem o seu quadro funcional técnico.

#### 4.6.2 Auditor Independente

4.6.2.1 Os contadores referidos no item anterior devem cumprir 96 pontos de Educação Profissional Continuada por triênio-calendário, conforme Tabelas de Pontuação do Anexo I desta Norma, a partir do triênio 2009 a 2011.

4.6.2.2 O cumprimento das exigências estabelecidas nesta Norma deve ser comprovado pelo Auditor Independente e pelos demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico, mediante relatório anual das atividades realizadas, conforme Anexo III desta Norma, encaminhado ao Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição até 31 de janeiro do ano subsequente.

4.6.2.3 Até 30 de abril, o Conselho Regional de Contabilidade deve analisar o relatório e comunicar ao Auditor Independente, e aos demais Contadores que compõem o seu quadro funcional técnico, o atendimento, ou não, da pontuação prevista na presente Norma.

4.6.2.4 O cumprimento desta Resolução pelo Auditor Independente e pelos demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico é exigido a partir do ano subsequente ao início das suas atividades ou à obtenção do seu registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).

#### **4.7 NBC P 5 – EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA PARA REGISTRO NO CADASTRO NACIONAL DE AUDITORES INDEPENDENTES (CNAI)**

(Resolução CFC 1109/07 e 1019/07, alteradas pela Res. CFC 1147/08)

4.7.1 O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem por objetivo aferir o nível de conhecimentos e a competência técnico-profissional necessários para atuação na área da Auditoria Independente.

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

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

4.7.4 Os Contadores que pretendem atuar em auditoria de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (BCB) e instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), devem ainda se submeter à prova específica.

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

4.7.6 O Contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica será transcrito de forma automática no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade, que disponibilizará em sua página na internet a certidão de aprovação no exame, a partir da data de sua publicação no Diário Oficial da União.

4.7.7 O Exame de Qualificação Técnica será aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC em conjunto com o Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON ou por instituição indicada pela CVM, nos moldes a serem definidos em ato próprio.

4.7.8 Para manutenção de seu cadastro, o profissional deverá comprovar sua participação no Programa de Educação Continuada, nos termos estabelecidos em resoluções do CFC.

#### *4.8 NBC P 1 – IT – 01 - INFORMAÇÕES ANUAIS AOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE (Resolução CFC 851/99)*

4.8.1 Essa Interpretação Técnica visa explicitar o item 1.9 da Resolução CFC 821, de 17 de dezembro de 1997, que aprovou a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente.

4.8.2 O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade:

- a) informações sobre os clientes de auditoria;
- b) informações sobre pessoal técnico existente em 31-12 do ano anterior; e
- c) informações sobre o faturamento.

4.8.3 Sob quaisquer circunstâncias, as informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade, serão resguardadas pelo sigilo, sendo utilizadas para fins de fiscalização do cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial as Normas Profissionais do Auditor Independente.

## **5 NBC T 11 – NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

(Resolução CFC 820/97)

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

### **5.1 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

5.1.1 Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

5.1.2 Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

5.1.3 Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

- a) testes de transações e saldos; e
- b) procedimentos de revisão analítica.

### **5.2 ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS**

5.2.1 O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

5.2.2 O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco de auditoria;
- d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
- f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

5.2.3 A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- a) a definição de funções de toda a administração;
- b) o processo decisório adotado na entidade;
- c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
- e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

### *5.3 APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA*

5.3.1 A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

5.3.2 Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de

sua execução;

c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades da transação, dentro ou fora da entidade;

d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registro e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e

e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

5.3.3 Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;

b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data:

c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;

d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e

e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

5.3.4 Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;

b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e

c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

5.3.5 Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e

b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem e procedimentos complementares aplicáveis.

## **6 NBC T 11.3 – PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTOS DA AUDITORIA**

(Resolução CFC 1024/05)

### **6.1 DISPOSIÇÕES GERAIS**

6.1.1 O auditor deve documentar as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar seu parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

6.1.2 Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

6.1.3 Os papéis de trabalho destinam-se a:

a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e na execução da auditoria;

b) facilitar a revisão do trabalho de auditoria; e

c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

### **6.2 FORMA E CONTEÚDO DOS PAPÉIS DE TRABALHO**

6.2.1 O auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou, inclusive nas áreas que envolvem questões de difícil julgamento.

6.2.2 A extensão dos papéis de trabalho é assunto de julgamento profissional,



visto que não é necessário nem prático documentar todas as questões de que o auditor trata. Entretanto, qualquer matéria que, por ser relevante, possa influir sobre o seu parecer, deve gerar papéis de trabalho que apresentem as indagações e as conclusões do auditor. Ao avaliar a extensão dos papéis de trabalho, o auditor deve considerar o que seria necessário para proporcionar a outro auditor, sem experiência anterior com aquela auditoria, o entendimento do trabalho executado e a base para as principais decisões tomadas, sem adentrar os aspectos detalhados da auditoria.

6.2.3 Os papéis de trabalho, além de outros mais específicos, incluem:

- a) informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- b) cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
- c) informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- d) evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
- e) evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto à eficácia e adequação;
- f) evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
- g) evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- h) análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- i) análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- j) registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- k) evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- l) indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;
- m) detalhes dos procedimentos relativos às demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;
- n) cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- o) cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas,

em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;

p) cartas de responsabilidade da administração;

q) conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não-usuais;

r) cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e dos relatórios do auditor.

### *6.3 CONFIDENCIALIDADE, CUSTÓDIA E PROPRIEDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO*

6.3.1 O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

6.3.2 A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.

## **7 NBC T 11.4 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA (Resolução CFC 1035/05)**

O planejamento é um processo que precede ao início da execução do trabalho do auditor.

O Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

### **7.1 DISPOSIÇÕES GERAIS**

7.1.1 Esta norma estabelece procedimentos e critérios para elaboração do planejamento de auditoria.

7.1.2 O auditor deve planejar o seu trabalho consoante os Normas Profissionais de Auditor Independente e esta norma, de acordo com os prazos e os demais compromissos assumidos com a entidade.

7.1.3 O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável e as práticas operacionais e o nível geral de competência de sua administração.

7.1.4 O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;

g) a natureza, conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e

h) a necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

7.1.5 O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza e extensão.

7.1.6 Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir de guia e meio de controle de sua execução.

7.1.7 O programa de auditoria, além de servir como guia e instrumento de controle para a execução do trabalho, deve abranger todas as áreas a serem examinadas pelo auditor independente.

## 7.2 OBJETIVOS

7.2.1 Os principais objetivos do Planejamento da Auditoria são:

a) obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetam as Demonstrações Contábeis;

b) propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos, previamente, estabelecidos;

c) assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;

d) identificar os problemas potenciais da entidade;

e) identificar a legislação aplicável à entidade;

f) estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, a serem efetuados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho;

- g) definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- h) facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais;
- i) propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- j) buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- k) identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres ou outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

7.2.2 O item anterior não exclui outros objetivos que possam ser fixados, segundo as circunstâncias de cada trabalho, especialmente quando houver o envolvimento com partes relacionadas e auditoria de Demonstrações Contábeis consolidadas.

### *7.3 CONTEÚDO DO PLANEJAMENTO*

#### 7.3.1 Cronograma

7.3.1.1 O planejamento deve evidenciar as etapas e as épocas em que serão executados os trabalhos, de acordo com o teor da proposta de serviços e sua aceitação pela entidade auditada.

7.3.1.2 No cronograma de trabalho, devem ficar evidenciadas as áreas, as unidades e as partes relacionadas que serão atingidas pela auditoria, para comprovar que todos os compromissos assumidos com a entidade auditada foram cumpridos.

#### 7.3.2 Procedimentos de auditoria

7.3.2.1 O planejamento deve documentar todos os procedimentos de auditoria programados, bem como sua extensão e oportunidade de aplicação, objetivando comprovar que todos os pontos da entidade considerados relevantes foram cobertos pelo auditor independente.

### 7.3.3 Relevância e planejamento

7.3.3.1 O auditor independente deve, no planejamento da auditoria, considerar a ocorrência de fatos relevantes que possam afetar a entidade e a sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis.

### 7.3.4 Riscos de auditoria

7.3.4.1 O auditor independente deve, na fase de planejamento, efetuar a avaliação dos riscos de auditoria para que os trabalhos sejam programados adequadamente, evitando a apresentação de informações errôneas nas Demonstrações Contábeis.

### 7.3.5 Pessoal designado

7.3.5.1 Quando incluir a designação de equipe técnica, o planejamento deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos a serem executados.

7.3.5.2 A responsabilidade pelo planejamento e pela execução dos trabalhos realizados é do auditor independente, inclusive quando participarem, da equipe técnica, especialistas designados por ele.

### 7.3.6 Épocas oportunas dos trabalhos

7.3.6.1 Para definir as épocas oportunas de realização dos trabalhos de auditoria, o auditor independente deve considerar em seu planejamento:

- a) o conteúdo da proposta de trabalho aprovada pela entidade;
- b) a existência de épocas cíclicas dos negócios da entidade;
- c) as épocas em que a presença física do auditor é recomendável para efetuar as avaliações sobre as transações da entidade;
- d) as épocas adequadas para a inspeção física dos estoques e de outros ativos;
- e) o momento adequado para solicitar confirmações de saldos e informações

de terceiros, como advogados, por exemplo;

f) a necessidade de cumprimento de prazos fixados pela própria administração da entidade ou por órgãos reguladores;

g) fatores econômicos que afetem a entidade, tais como avaliação de efeitos de mudanças de política econômica pelo governo ou aprovação de legislação ou normas regulamentadoras que influenciem de forma significativa os negócios da entidade;

h) a possibilidade de utilizar trabalhos de auditores internos e de especialistas que sirvam de subsídio ao trabalho do auditor independente, de modo que estejam terminados e revisados de forma coordenada com o cronograma de trabalho definido no planejamento;

i) a existência de fato relevante que possa afetar a continuidade normal dos negócios da entidade, caso em que pode ser requerida uma modificação no planejamento, para avaliação dos efeitos sobre a entidade;

j) os prazos para emissão de pareceres e relatórios dos trabalhos realizados.

7.3.6.2 Horas estimadas para execução dos trabalhos, ao elaborar sua proposta de trabalho, o auditor independente deve apresentar uma estimativa de honorários e horas ao cliente, conforme determinam as Normas Profissionais de Auditoria Independente, na qual prevê o cumprimento de todas as etapas do trabalho a ser realizado. No planejamento, devem constar as horas distribuídas entre as várias etapas do trabalho e entre os integrantes da equipe técnica.

### 7.3.7 Supervisão e revisão

7.3.7.1 A supervisão e a revisão devem ser planejados para cobrirem desde a etapa inicial dos trabalhos, abrangendo o próprio planejamento, até o término do trabalho contratado com a entidade.

### 7.3.8 Indagações à administração para concluir o planejamento

7.3.8.1 Embora a proposta de trabalho de auditoria elaborada pelo auditor independente e aceita pela administração da entidade a ser auditada forneça base para o processo de preparação do planejamento da auditoria, deve ser discutida

com a administração da entidade, para confirmar as informações obtidas e possibilitar sua utilização na condução dos trabalhos a serem realizados.

### 7.3.9 Revisões e atualizações no planejamento e nos programas de auditoria

7.3.9.1 O planejamento e os programas de auditoria devem ser revisados, permanentemente, como forma de o auditor avaliar as modificações nas circunstâncias e os seus reflexos na extensão, na oportunidade e na natureza dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

### 7.3.10 Planejamento da Primeira Auditoria

7.3.10.1 A realização de uma primeira auditoria numa entidade requer alguns cuidados especiais da parte do auditor independente, podendo ocorrer três situações básicas:

a) quando a entidade nunca foi auditada, situação que requer atenção do auditor independente, visto que ela não tem experiência anterior de um trabalho de auditoria;

b) quando a entidade foi auditada no período imediatamente anterior, por outro auditor independente, situação que permite uma orientação sobre aquilo que é requerido pelo auditor independente;

c) quando a entidade não foi auditada no período imediatamente anterior, situação que requer atenção do auditor independente, porquanto as Demonstrações Contábeis que servirão como base de comparação não foram auditadas.

7.3.10.2 Assim sendo, nessas circunstâncias, o auditor independente deve incluir no planejamento de auditoria:

a) análise dos saldos de abertura;

b) procedimentos contábeis adotados;

c) uniformidade dos procedimentos contábeis;

d) identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior; e

e) revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.



## **8 NBC T 11.6 – RELEVÂNCIA NA AUDITORIA (Resolução CFC 981/03)**

8.1 Esta norma estabelece parâmetros e orientação que devem ser considerados quando da aplicação do conceito de relevância e seu relacionamento com riscos em trabalhos de auditoria.

8.2 O auditor independente deve considerar a relevância e seu relacionamento com os riscos identificados durante o processo de auditoria.

8.3 A relevância depende da representatividade quantitativa ou qualitativa do item ou da distorção em relação às demonstrações contábeis como um todo ou informação sob análise. Uma informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no contexto das demonstrações contábeis.

8.4 O objetivo de uma auditoria das demonstrações contábeis é permitir ao auditor independente expressar opinião se essas demonstrações estão, ou não, preparadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis aplicáveis às circunstâncias. A determinação do que é relevante, neste contexto, é uma questão de julgamento profissional.

8.5 A determinação quantitativa do nível de relevância é uma questão de julgamento profissional, geralmente computada com base em percentual de um item específico das demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor independente, pode afetar a opinião de um usuário que depositará confiança nas demonstrações contábeis, levando em consideração a natureza da entidade que está apresentando as informações contábeis. É reconhecido, por exemplo, que o lucro após a dedução dos impostos, originado das operações normais da entidade em uma base recorrente, é, na maioria dos casos, a melhor forma de avaliação por parte dos usuários das demonstrações contábeis. Dependendo das circunstâncias específicas da entidade, outros itens das demonstrações contábeis podem ser úteis na determinação quantitativa da relevância. Entre esses outros itens, podem ser destacados: o patrimônio líquido, o total de receitas operacionais, a margem bruta ou até mesmo o total de ativos ou o fluxo de caixa das operações.

8.6 O auditor independente deve avaliar a questão da relevância tanto em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto como em relação a saldos individuais de contas, classes de transações e divulgações (notas explicativas). A avaliação da relevância pode ser influenciada por requisitos regulatórios e aspectos particulares de rubricas específicas das demonstrações. Tal avaliação pode resultar em diferentes níveis de relevância.

8.7 A relevância definida, quantificada e documentada nos papéis de trabalho que evidenciam o planejamento deve ser considerado pelo auditor independente ao:

- a) determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria; e
- b) avaliar o efeito de distorções identificadas.

## **9 NBC T 11.8 – SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE**

(Resolução CFC 1036/05)

Esta norma estabelece procedimentos e critérios relativos à supervisão e ao controle de qualidade, com ênfase ao controle interno.

### **9.1 DISPOSIÇÕES GERAIS**

9.1.1 Os auditores independentes, empresas ou profissionais autônomos, devem implantar e manter regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade, que garantam a qualidade dos serviços executados.

9.1.2 As regras e os procedimentos relacionados ao controle de qualidade interno devem ser, formalmente, documentados, e ser do conhecimento de todas as pessoas ligadas aos auditores independentes.

9.1.3 Vários fatores devem ser levados em consideração na definição das regras e dos procedimentos de controle interno de qualidade, principalmente aqueles relacionados à estrutura da equipe técnica do auditor, ao porte, à cultura, à organização e à complexidade dos serviços que realizar.

9.1.4 Na supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução da auditoria, o auditor deve:

- a) avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho;
- b) avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido;
- c) resolver questões significativas quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de contabilidade;
- d) avaliar se os trabalhos foram, adequadamente, documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados; e
- e) avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e permitem ao auditor fundamentar sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis.

9.1.5 O Controle de qualidade do auditor inclui a avaliação permanente da

carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos:

- a) capacidade de atendimento ao cliente, em face da estrutura existente;
- b) grau de independência existente; e
- c) integridade dos administradores do cliente.

## **9.2 HABILIDADES E COMPETÊNCIAS**

9.2.1 O auditor deve adotar, no mínimo, um programa de contratação e monitoramento que leve em consideração o planejamento de suas necessidades, o estabelecimento dos objetivos e a qualificação necessária para os envolvidos nos processos de seleção e contratação.

9.2.2 Devem ser estabelecidas as qualificações e as diretrizes para avaliar os selecionados para contratação, estabelecendo, no mínimo:

- a) habilitação legal para o exercício profissional;
- b) habilidades, formação universitária, experiência profissional, características comportamentais e expectativas futuras para o cargo a ser preenchido;
- c) regras para a contratação de parentes de pessoal interno e de clientes, contratação de funcionários de clientes; e
- d) análises de currículo, entrevistas, referências pessoais e profissionais e testes a serem aplicados.

## **9.3 EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

9.3.1 O auditor deve ter política de documentação dos trabalhos executados e das informações obtidas na fase de aceitação ou retenção do cliente, em especial, quanto:

- a) ao planejamento preliminar com base nos julgamentos e nas informações obtidas; e
- b) à habilitação legal para o exercício profissional, inclusive quanto à habilidade e à competência da equipe técnica, com evidenciação por trabalho de auditoria independente dos profissionais envolvidos quanto a suas atribuições.

9.3.2 O auditor deve planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as

suas etapas, de modo a garantir que o trabalho seja realizado de acordo com as normas de auditoria independente de Demonstrações Contábeis.

#### *9.4 AVALIAÇÃO PERMANENTE DA CARTEIRA E CLIENTES*

9.4.1 O auditor deve avaliar cada novo cliente em potencial, bem como rever suas avaliações a cada recontração e, ainda, avaliar quando há algum fato ou evento relevante que provoque modificações no serviço a ser prestado, ou no relacionamento profissional entre o auditor e seu cliente.

9.4.2 O auditor deve ter política definida de rotação de responsáveis técnicos, de forma a evitar, mesmo que aparentemente, afetar a independência, devendo atender à NBC P 1.2 – Independência.

#### *9.5 CONTROLE DE QUALIDADE INTERNO*

9.5.1 Um programa de verificação periódica de qualidade deve ser aplicado anualmente, incluindo:

a) a seleção de amostra de serviços prestados a clientes e a aplicação de um programa de verificação do atendimento às Normas de Auditoria Independente, profissional e técnica; e

b) aplicação, sobre a amostra selecionada, de um programa de verificação do atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade.

9.5.2 O programa deve incluir a avaliação dos procedimentos administrativos e técnicos de auditoria independente, inclusive em relação à NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, abrangendo, pelo menos:

- a) registro regular em CRC;
- b) recrutamento do pessoal técnico;
- c) treinamento do pessoal técnico;
- d) contratação dos serviços pelos clientes;
- e) comparação de horas disponíveis do quadro técnico com as horas contratadas;
- f) procedimentos sobre independência;

g) instalações dos escritórios.

9.5.3 O programa deve incluir plano de ação para sanar falhas detectadas no processo de verificação da qualidade e o acompanhamento da sua implantação.

## **10 NBC T 11.10 – CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE** (Resolução CFC 1037/05)

Esta norma estabelece procedimentos e critérios relativos à responsabilidade do auditor quanto à propriedade do pressuposto de continuidade operacional da entidade auditada como base para a preparação das Demonstrações Contábeis.

### *10.1 DISPOSIÇÕES GERAIS*

10.1.1 A continuidade normal das atividades da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria, e deve ser complementada quando da execução de seus exames.

10.1.2 A evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das Demonstrações Contábeis é suficiente para a caracterização dessa continuidade.

10.1.3 Caso, no decorrer dos trabalhos, se apresentem indícios que ponham em dúvida essa continuidade, deve o auditor aplicar os procedimentos adicionais que julgar necessários para a formação de juízo embasado e conclusivo sobre a matéria.

### *10.2 PROCEDIMENTOS*

10.2.1 As indicações de que a continuidade da entidade em regime operacional está em risco podem vir das Demonstrações Contábeis ou de outras fontes. Exemplos desses tipos de indicações que devem ser consideradas pelo auditor são apresentados abaixo. Essa lista não é exaustiva e nem sempre a existência de um ou mais desses fatores significa que o pressuposto de continuidade operacional seja questionado:

- a) indicações financeiras:
  - a.1) passivo a descoberto;
  - a.2) posição negativa do Capital Circulante;
  - a.3) empréstimo com prazo fixo e vencimentos imediatos sem perspectiva

realista de pagamento ou renovação, ou uso excessivo de empréstimos em curto prazo para financiar ativos em longo prazo;

a.4) principais índices financeiro adversos de forma continuada;

a.5) prejuízos operacionais substanciais de forma continuada;

a.6) falta de capacidade financeira dos devedores em saldar seus compromissos com a entidade;

a.7) atrasos nos pagamentos ou incapacidade financeira de propor ou pagar dividendos;

a.8) incapacidade financeira de pagar credores nos vencimentos;

a.9) dificuldade de cumprir as condições dos contratos de empréstimo;

a.10) mudanças de transações a crédito para pagamento à vista dos fornecedores;

a.11) incapacidade para obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios de produtos, e inversões para aumento da capacidade produtiva;

b) indicações operacionais:

b.1) perda de pessoal chave na administração, sem que haja substituição;

b.2) perda da licença, franquia, mercado importante, fornecedor essencial ou financiador estratégico;

b.3) dificuldade de manter mão-de-obra essencial para a manutenção da atividade ou falta de suprimentos importantes;

c) outras indicações:

c.1) descumprimento de exigências de capital mínimo ou de outras exigências legais ou regulamentares, inclusive as estatutárias;

c.2) contingências ou processos legais e administrativos pendentes contra a entidade que resultem em obrigações que não possam ser cumpridas;

c.3) alteração na legislação ou política governamental que afetem, de forma adversa, a entidade;

c.4) para as entidades sujeitas a controle de órgãos reguladores governamentais, tais como Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BCB), Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Secretaria de Previdência Complementar (SPC) e outros, devem ser considerados os fatores de risco inerentes às respectivas atividades.



10.2.2 Quando surgir alguma dúvida quanto à propriedade do pressuposto de continuidade operacional, o auditor deve reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para tentar resolver, de uma forma que o satisfaça, a dúvida quanto à incapacidade da entidade de continuar em operação em futuro previsível.

10.2.3 Procedimentos pertinentes a este assunto, entre outros, incluem:

a) analisar e discutir com a administração as projeções do fluxo de caixa, resultado e outras pertinentes;

b) revisar eventos subsequentes à data base para identificar itens que afetem a capacidade da entidade de continuar a operar;

c) analisar e discutir as Demonstrações Contábeis subsequentes mais recentes da entidade:

d) analisar as condições de títulos emitidos (debêntures, por exemplo) e de contratos de empréstimos e verificar se algumas delas não foram cumpridas;

e) ler as atas de reuniões ou de assembleias de sócios, assim como as atas de reuniões de diretoria, do conselho de administração, do conselho fiscal e de outros comitês importantes, em busca de referência às dificuldades financeiras;

f) indagar os advogados da entidade quanto a litígios e reclamações;

g) confirmar a existência, a legalidade e a possibilidade de a entidade exigir, de partes relacionadas e de terceiros, o cumprimento de acordos para proporcionar ou manter suporte financeiro;

h) avaliar a capacidade financeira e o compromisso das partes relacionadas e de terceiros proporcionarem tais recursos;

i) considerar a posição dos pedidos de clientes em carteira da entidade.

10.2.4 O auditor deve, também, considerar e discutir com a administração seus planos para o futuro, como, por exemplo, os planos para alienar ativos, captar recursos ou re-estruturar dívidas, reduzir ou retardar despesas ou aumentar o capital.

10.2.5 Deve ser dada ênfase aos planos que possam ter um efeito significativo sobre a solvência da entidade em futuro previsível. Neste caso, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que esses planos são

viáveis, de que podem ser implantados e de que seus resultados proporcionarão melhorias na situação da entidade. O auditor deve obter declaração escrita da administração com respeito a esses planos, mediante carta de responsabilidade da administração.

10.2.6 Se, no julgamento do auditor, o pressuposto de continuidade operacional for apropriado devido a fatores mitigantes, particularmente em decorrência dos planos da administração, o auditor deve considerar se tais planos ou outros fatores devem ser divulgados nas Demonstrações Contábeis. Na hipótese de tal divulgação ter sido considerada necessária e não ter sido feita de forma apropriada, o auditor deve expressar sua opinião em parecer com ressalva ou adverso, conforme o caso, em decorrência da falta ou insuficiência da informação.

10.2.7 Depois que os procedimentos considerados necessários tiverem sido executados, que todas as informações necessárias tiverem sido obtidas, e que o efeito de qualquer plano da administração e outros fatores mitigantes tiverem sido considerados, o auditor deve decidir se a dúvida que surgiu sobre o pressuposto de continuidade operacional foi resolvida satisfatoriamente.

10.2.8 Se, no julgamento do auditor, tiver sido obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada para dar suporte ao pressuposto de continuidade operacional da entidade, o auditor não deve modificar se parecer.

10.2.9 Se, no julgamento do auditor, o pressuposto de continuidade operacional for apropriado devido a fatores mitigantes, particularmente em decorrência dos planos da administração, o auditor deve considerar se tais planos ou outros fatores devem ser divulgados nas Demonstrações Contábeis. Na hipótese de tal divulgação ter sido considerada necessária e não ter sido feita de forma apropriada, o auditor deve expressar sua opinião em parecer com ressalva ou adverso, conforme o caso, em decorrência da falta ou da insuficiência da informação.

## **11 NBC T 11.11 – AMOSTRAGEM** (Resolução CFC 1012/05)

### *11.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS*

11.1.1 Esta norma tem por objetivo estabelecer a obrigatoriedade, os procedimentos e os critérios para planejar e selecionar amostra de itens a serem examinados pelo auditor.

11.1.2 Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a testar, o auditor pode empregar técnicas de amostragem

11.1.3 Amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria sobre uma parte da totalidade dos itens que compõem o saldo de uma conta, ou classe de transações, para permitir que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados, para formar, ou ajudar a formar, uma conclusão sobre a população.

### *11.2 PLANEJAMENTO DA AMOSTRA*

11.2.1 A amostra selecionada pelo auditor deve ter relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou na transação objeto de exame, como também com os efeitos nas posições patrimonial, financeira da entidade e o resultado por ela obtido no período.

11.2.2 Ao planejar e determinar a amostra de auditoria, o auditor deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- a) os objetivos específicos da auditoria;
- b) a população da qual o auditor deseja extrair a amostra;
- c) a estratificação da população;
- d) o tamanho da amostra;
- e) o risco da amostragem;
- f) o erro tolerável; e
- g) o erro esperado.

### *11.3 SELEÇÃO DA AMOSTRA*

11.3.1 O auditor deve seleccionar itens de amostra de tal forma que se possa esperar que a mesma seja representativa da população. Este procedimento exige que todos os itens da população tenham a mesma oportunidade de serem seleccionados.

11.3.2 Com a finalidade de evidenciar os seus trabalhos, a seleção de amostra deve ser documentada pelo auditor e considerar:

- a) o grau de confiança depositada sobre o sistema de controles internos das contas, classes de transações ou itens específicos;
- b) a base de seleção;
- c) a fonte de seleção; e
- d) o número de itens seleccionados.

### *11.4 AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA AMOSTRA*

11.4.1 Tendo executado, em cada item da amostra, os procedimentos de auditoria apropriados, o auditor deve:

- a) analisar qualquer erro detectado na amostra;
- b) extrapolar os erros encontrados na amostra para a população; e
- c) reavaliar o risco da amostragem.

## **12 NBC T 11.12 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED**

(Resolução CFC 1029/05)

### **12.1 DISPOSIÇÕES GERAIS**

12.1.1 Esta norma estabelece procedimentos e critérios a serem seguidos quando uma auditoria é conduzida em um ambiente de Processamento Eletrônico de Dados.

12.1.2 O objetivo e o escopo geral de uma auditoria não mudam em um ambiente de PED. Entretanto, a utilização de um computador muda o processamento, armazenamento e comunicação das informações contábeis, e pode afetar os sistemas de controles internos e contábeis utilizados pela entidade. Conseqüentemente, um ambiente de PED pode afetar:

- a) os procedimentos seguidos pelo auditor para obter um entendimento suficiente dos sistemas de controles internos e contábeis;
- b) a avaliação do risco inerente e do risco de controle por meio dos quais o auditor chega à avaliação de risco de auditoria; e
- c) o planejamento e execução dos testes de controle e aplicação de procedimentos substantivos adequados para alcançar o objetivo de auditoria por parte do auditor.

### **12.2 CAPACIDADE E COMPETÊNCIA**

12.2.1 O auditor deve ter conhecimento suficiente do ambiente de PED para planejar, executar, supervisionar e revisar o trabalho realizado pela equipe de auditoria. O auditor deve considerar a necessidade, ou não, de utilizar especialistas com experiência em ambiente de PED.

12.2.2 Essa experiência pode ser necessária para:

- a) entendimento suficiente dos sistemas de controles internos e contábeis afetados pelo ambiente de PED;
- b) determinar o efeito do ambiente de PED em relação à avaliação do risco total e do risco nas demonstrações contábeis e no nível de classe de transações; e

c) planejar e aplicar testes adequados de controle e procedimentos substantivos.

### 12.3 PLANEJAMENTO

12.3.1 Durante o planejamento das fases da auditoria, que podem ser afetadas pelo ambiente de PED da entidade, o auditor deve obter entendimento da relevância e complexidade das atividades do ambiente de PED e a disponibilidade de dados para serem utilizados na auditoria. Esse entendimento inclui assuntos tais como:

a) a relevância e a complexidade do processamento informatizado em cada aplicativo contábil significativo. A relevância refere-se à representatividade das assertivas contidas nas Demonstrações Contábeis afetadas pelo processamento informatizado. Um sistema informatizado pode ser considerado complexo quando, por exemplo:

a.1) o volume de transações é tão grande, que os usuários considerariam difícil identificar e corrigir erros no processamento;

a.2) o programa aplicativo gera, automaticamente, transações relevantes ou acessa, diretamente, outro(s) programa(s) aplicativo(s);

a.3) o programa aplicativo efetua cálculos complexos de informações contábeis e/ou gera, automaticamente, transações relevantes ou acessos que não podem ser, ou não são, validados independentemente; e

a.4) as transações são intercambiadas eletronicamente com outros sistemas internos ou de terceiros, sem que haja revisão manual quanto a sua adequação ou razoabilidade;

b) a estrutura organizacional das atividades de PED da entidade e a amplitude da concentração ou distribuição do processamento informatizado, particularmente à medida que afetam a segregação de funções;

c) a disponibilidade de dados, tais como documentos-fonte, certos arquivos informatizados e outras documentações comprobatórias, necessários ao trabalho do auditor. Essa disponibilidade pode existir apenas por um curto período ou apenas em arquivo eletrônico;

d) a capacidade da estrutura de PED da entidade para gerar relatório interno útil para o desenvolvimento de testes substantivos e outros procedimentos

analíticos; e

e) o potencial de utilização de técnicas de auditoria com o auxílio do computador, as quais propiciam maior eficiência na aplicação dos procedimentos de auditoria aos saldos de contas ou transações.

12.3.2 Quando o uso de sistemas informatizados for intensivo e gerar informações significativas, o auditor deve também obter entendimento do ambiente de PED, que possa influenciar a avaliação de riscos inerentes e de controle. A natureza dos riscos e as características do controle interno nos ambientes de PED incluem o seguinte:

- a) falta de trilhas de transação;
- b) processamento uniforme das transações;
- c) falta de segregação de funções;
- d) possibilidade de erros e irregularidades;
- e) reduzido envolvimento humano;
- f) início ou execução das transações;
- g) dependência de outros controles sobre o processamento informatizado;
- h) capacidade crescente para supervisão gerencial; e
- i) capacidade para utilizar as técnicas de auditoria com o auxílio do computador.

12.3.3 Tanto os riscos como os controles decorrentes dessas características do ambiente de PED têm um forte impacto na avaliação de risco pelo auditor e, conseqüentemente, na determinação da natureza, na oportunidade e na extensão dos procedimentos de auditoria.

## *12.4 AVALIAÇÃO DO RISCO*

12.4.1 O auditor deve proceder à avaliação dos riscos inerentes e de controle para as assertivas contidas nas Demonstrações Contábeis.

12.4.2 Os riscos inerentes de controle em ambiente de PED podem ter efeitos relevantes sobre todo sistema contábil ou somente sobre contas específicas, conforme segue:

a) os riscos podem resultar em deficiências generalizadas nas atividades de PED, tais como manutenção e desenvolvimento de programa, suporte de software, operações, segurança física do PED e controle sobre acesso especial ou privilegiado a programas utilitários. Essas deficiências tendem a ter impacto generalizado em todos os programas aplicativos.

b) os riscos podem aumentar a possibilidade de erros ou atividades fraudulentas em programas aplicativos específicos, em bases de dados ou arquivos-mestres específicos, ou em atividades de processamento específicas. Por exemplo, erros não são incomuns em sistemas que desenvolvem lógicas ou efetuam cálculos complexos, ou que devam operar com muitas e diferentes exceções. Os sistemas informatizados que controlam atividades típicas de tesouraria são mais suscetíveis a ações fraudulentas por usuários ou pelo próprio pessoal do PED.

## *12.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA*

12.5.1 O auditor deve levar em consideração o ambiente de PED no planejamento de auditoria para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

12.5.2 O auditor pode aplicar procedimentos de auditoria com ou sem auxílio de sistemas informatizados, ou ainda uma combinação de ambos, afim de obter evidências suficientes. Em alguns sistemas contábeis, que utilizam no processamento programas aplicativos relevantes, pode ser difícil ou impraticável para o auditor obter certos dados para inspeção, indagação ou confirmação sem o auxílio de sistemas informatizados.



## **13 NBC T 11.13 – ESTIMATIVAS CONTÁBEIS** (Resolução CFC 1038/05)

### **13.1 DISPOSIÇÕES GERAIS**

13.1.1 Esta norma estabelece procedimentos e critérios sobre auditoria das estimativas contábeis contidas nas Demonstrações Contábeis, não se incluindo Contingências, que são objeto de norma própria.

13.1.2 Estimativa contábil é uma previsão quanto ao valor de um item que considera as melhores evidências disponíveis, incluindo fatores objetivos e subjetivos, quando não exista forma precisa de apuração, e requer julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas Demonstrações Contábeis.

13.1.3 São exemplos de estimativa contábil, entre outros, os valores destinados a possibilitar os registros relativos a:

- a) provisões para reduzir ativos ao seu valor provável de realização;
- b) provisões para alocar o custo de itens do ativo durante suas vidas úteis estimadas (depreciação, exaustão ou amortização);
- c) receitas auferidas;
- d) custos e despesas incorridos;
- e) impostos diferidos;
- f) provisões para perda em geral;
- g) prejuízos sobre contratos em andamento;
- h) provisões de garantia;
- i) provisões para indenizações.

### **13.2 RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO**

13.2.1 As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e devem se basear em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas Demonstrações Contábeis.

### *13.3 RESPONSABILIDADE DO AUDITOR*

13.3.1 O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade na determinação das estimativas.

### *13.4 NATUREZA DAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS*

13.4.1 As estimativas contábeis podem ser de natureza simples ou complexa. Em estimativas complexas, podem ser necessários alto grau de julgamento e conhecimentos especiais.

13.4.2 Em muitos casos, as estimativas contábeis são feitas usando uma fórmula baseada na experiência, como, por exemplo, o uso de taxas padronizadas para depreciar cada categoria do imobilizado ou o uso de uma porcentagem padronizada de receita de vendas para calcular uma provisão de garantia

### *13.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA*

13.5.1 O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para certificar-se de que uma estimativa contábil é razoável nas circunstâncias e, quando necessário, se está divulgada apropriadamente nas Demonstrações Contábeis.

13.5.2 O auditor deve adotar uma, ou a combinação, das seguintes abordagens na auditoria de uma estimativa contábil:

- a) revisar e testar o processo usado pela administração da entidade para desenvolver a estimativa;
- b) usar uma estimativa independente para comparar com a preparada pela administração da entidade; ou
- c) revisar eventos subsequentes que confirmem a estimativa feita.

### *13.6 AVALIAÇÃO DE RESULTADOS DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA*

13.6.1 O auditor deve fazer uma avaliação da razoabilidade da estimativa,

com base em seu conhecimento dos negócios e se a estimativa é consistente com outras evidências de auditoria obtidas no curso dos trabalhos.

13.6.2 O auditor deve considerar se existem eventos ou transações subsequentes que afetem, significativamente, os dados e os pressupostos utilizados para determinar a estimativa contábil.

13.6.3 Em função do risco da precisão inerente às estimativas contábeis, avaliar diferenças tende a ser mais difícil do que em outras áreas de auditoria. Quando houver diferença relevante entre a estimativa do auditor e o valor estimado incluído nas Demonstrações Contábeis, o auditor deve determinar se a diferença desse tipo requer ajuste. Neste caso, deve ser solicitada a revisão da estimativa à administração da entidade.

## **14 NBC T 11.14 – TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS**

(Resolução CFC 1039/05)

### *14.1 DISPOSIÇÕES GERAIS*

14.1.1 O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.

14.1.2 O auditor deve ter conhecimento do negócio e do setor de atividades da entidade que lhe permita identificar eventos, transações, práticas e outras informações que possam ter efeito relevante sobre as Demonstrações Contábeis. Embora a existência e partes relacionadas e transações entre essas partes sejam consideradas características normais do negócio, o auditor precisa ter conhecimento delas porque:

a) as normas contábeis sobre partes relacionadas exigem que as relações e as transações com essas partes sejam, adequadamente, divulgadas nas Demonstrações Contábeis;

b) a existência de partes relacionadas ou transações com tais partes podem afetar as Demonstrações Contábeis. Por exemplo, a não-apropriação de forma correta dos valores de rateio de despesas administrativas afeta o resultado de uma entidade relacionada;

c) a fonte de evidência de auditoria afeta a avaliação de sua confiabilidade por parte do auditor. Pode-se depositar um grau maior de confiança na evidência de auditoria obtida de terceiros que não forem partes relacionadas; e

d) uma transação com partes relacionadas pode ser motivada por considerações diferentes das condições normais do negócio.

### *14.2 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA*

14.2.1 Ao obter um entendimento do sistema contábil e de controle interno e fazer uma avaliação preliminar do risco de controle, o auditor deve considerar a adequação dos procedimentos sobre a autorização e o registro de transações com partes relacionadas.

14.2.2 O auditor deve revisar as informações fornecidas pela administração da entidade, relativa a partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à finalidade, à natureza e à extensão dessas transações, com especial atenção àqueles que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não-identificadas. Entre os procedimentos a serem executados, o auditor deve escolher aqueles que melhor propiciem evidências de auditoria, considerando o resultado de seu planejamento e os riscos identificados.

14.2.3 Os seguintes procedimentos devem ser considerados:

- a) revisar o papéis de trabalho de anos anteriores para identificar nomes e suas respectivas transações com partes relacionadas;
- b) revisar os procedimentos usados pela entidade para identificar partes relacionadas;
- c) indagar sobre a vinculação de diretores e executivos a outras entidades que mantêm relacionamento com a auditada;
- d) revisar o registro de acionistas para determinar os nomes de acionistas principais ou, se apropriado, obter uma relação de acionistas principais do registro de ações;
- e) revisar atas de reuniões de acionistas e conselho de administração, da diretoria e outros registros legais pertinentes;
- f) indagar, se aplicável, de outros auditores envolvidos na auditoria de empresas coligadas, controladas ou controladoras, ou auditores antecessores, sobre seu conhecimento de outras partes relacionadas;
- g) revisar confirmações de empréstimos a receber e a pagar, bem como de confirmações bancárias. Essa revisão pode identificar relacionamento por fiança e outras transações com partes relacionadas;
- h) revisar transações de investimentos, por exemplo, compra e venda de uma participação societária em um empreendimento;
- i) revisar as declarações e as informações fornecidas a órgãos normativos; e
- j) revisar os registros contábeis para localizar transações ou saldos elevados ou inusitados, dando atenção particular a transações contabilizadas no fim do período abrangido pelo Parecer do Auditor e até a data de sua emissão.

14.2.4 No desenvolvimento da auditoria, o auditor deve atentar para transações que pareçam não-usuais nas circunstâncias e possam indicar a existência de partes relacionadas ainda não-identificadas. Exemplos:

- a) transações com condições negociais anormais, tais como: preços, taxas de juros, garantias e condições de pagamento não-usuais ou fora de condições de mercado ou que seriam realizadas com terceiros;
- b) transações que, aparentemente, careçam de motivo comercial lógico;
- c) transações em que a essência difere da forma;
- d) transações processadas de maneira não-usual;
- e) transações significativas ou de grande volume com certos clientes ou fornecedores, em comparação com outros; e
- f) transações não-registradas, tais como: recebimento ou prestação de serviços administrativos sem custo.

14.2.5 Ao examinar as transações com partes relacionadas identificadas, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre se essas transações foram, apropriadamente, registradas e divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

14.2.6 A Carta de Responsabilidade da Administração obtida no processo de auditoria deve conter uma declaração da administração sobre:

- a) a integridade das informações fornecidas quanto à identificação de partes relacionadas; e
- b) a adequação de divulgações de partes relacionadas nas Demonstrações Contábeis.

14.2.7 Se o auditor não puder obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre partes relacionadas e transações com essa partes, ou concluir que sua divulgação nas Demonstrações Contábeis é insuficiente e/ou inadequada, o auditor deve modificar o parecer de auditoria apropriadamente.

## **15 NBC T 11.15 – CONTINGÊNCIAS** (Resolução CFC 1022/05)

15.1 Esta norma estabelece procedimentos mínimos que o Auditor Independente deve considerar na realização de um exame, de acordo com as normas de auditoria para identificar passivos não-registrados e contingências ativas ou passivas relacionados a litígios, pedidos de indenização ou questões tributárias, e assegurar-se de sua adequada contabilização e/ou divulgação nas Demonstrações Contábeis examinadas.

15.2 Os eventos ou as condições que devem ser considerados na identificação da existência de passivos não-registrados e de contingências para a avaliação de sua adequada representação nas Demonstrações Contábeis são questões de direto conhecimento e, frequentemente, objeto da administração da entidade e, portanto, seus administradores constituem-se em fonte primária de informação sobre esses eventos ou essas condições. Dessa forma, os seguintes procedimentos devem ser executados pelo Auditor Independente com respeito aos passivos não-registrados e às contingências:

a) indagar e discutir com a administração a respeito das políticas e dos procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar e/ou divulgar os passivos não-registrados e as contingências;

b) obter, formalmente, da administração uma descrição das contingências na data de encerramento das Demonstrações Contábeis e para o período que abrange essa data e a data de emissão do parecer de auditoria sobre essas demonstrações, incluindo a identificação dos assuntos sob os cuidados profissionais de consultores jurídicos;

c) examinar os documentos em poder do cliente vinculados aos passivos não-registrados e às contingências, incluindo correspondências e faturas de consultores jurídicos;

d) obter representação formal da administração, contendo a lista de consultores ou assessores jurídicos que cuidam do assunto e representação de que todas as contingências potenciais ou ainda não-formalizadas, relevantes, foram divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

15.3 Um exame de auditoria inclui outros procedimentos executado para

propósitos diferentes que também podem fornecer informações sobre passivos não-registrados e contingências. Exemplo de tais procedimentos são:

a) leitura de atas de reuniões de acionistas ou quotistas, de diretores e de conselhos e dos comitês ocorridas durante e subsequentemente ao período examinado;

b) leitura de contratos, acordos de empréstimos, contratos de arrendamentos e correspondências recebidas de autoridades fiscais ou de agências reguladoras e documentos similares;

c) obtenção de informações relativas a garantias de empréstimos ou financiamentos provenientes das circularizações de bancos; revisão da conta “Honorários Advocáticos”, “serviços prestados por terceiros” ou título similar, objetivando confirmar para quais advogados serão enviadas as cartas de circularização, além daqueles, formalmente comunicados pela administração;

d) leitura do livro fiscal Termo de Ocorrências ou equivalente;

e) leitura ou exame de qualquer outro documento que inclua possíveis garantias dadas pelo cliente.

15.4 Os assuntos que devem ser abordados em uma carta de circularização de consultores jurídicos, conforme modelos sugeridos nos anexos a esta norma, incluem, mas não se limitam ao seguinte:

a) identificação da entidade, inclusive controladas, quando aplicável, e a data das Demonstrações Contábeis sob auditoria;

b) pedido da administração para que o consultor jurídico prepare a relação das questões em andamento com as quais o consultor jurídico esteve ou está envolvido, contendo as seguintes informações:

I- descrição da natureza do assunto, o progresso do caso até a data da resposta e, conforme aplicável, as ações que se pretende adotar para o caso;

II- avaliação da probabilidade de perda da questão, classificada entre provável, possível, ou remota e uma estimativa, caso seja praticável de ser efetuada, do valor e outras eventuais consequências da perda potencial, incluindo uma estimativa dos honorários profissionais a serem cobrados pelo consultor jurídico;

III- identificação da natureza e das razões para qualquer limitação na sua resposta.

c) em circunstâncias especiais, o Auditor pode complementar a resposta para



assuntos cobertos na carta de circularização em uma reunião que ofereça oportunidade para discussões e explicações mais detalhadas que uma resposta escrita. Uma reunião pode ser apropriada quando a avaliação da necessidade de contabilização de provisão ou divulgação de uma contingência envolva interpretações da legislação, existência de informações divergentes ou outros fatos de julgamento complexo. O Auditor deve documentar as conclusões alcançadas relativas à necessidade de contabilização de provisão ou divulgação de contingências e considerar a solicitação da concordância dos consultores jurídicos para as conclusões.

15.5 Fatores que influenciam a probabilidade de um resultado desfavorável, às vezes, podem não ser da competência ou do conhecimento do consultor jurídico, por exemplo:

- a) a experiência da entidade em contingência semelhante;
- b) as experiências de outras entidades podem não ser aplicáveis ou não estarem disponíveis;
- c) o valor e as outras eventuais consequências da possível perda, frequentemente, podem variar amplamente em fases diferentes de um processo, impedindo o consultor jurídico de concluir sobre esse valor ou sobre outras eventuais consequências da perda;
- d) a inexistência de jurisprudência sobre o assunto.

15.6 Em tais circunstâncias, o Auditor pode concluir que as Demonstrações Contábeis estão afetadas por uma incerteza relativa ao resultado de um evento futuro que não é suscetível de ser, razoavelmente, estimado.

15.7 Uma inadequação relevante na elaboração ou na divulgação das Demonstrações Contábeis, bem como a existência de incertezas relevantes, impede que o Auditor emita um parecer sem ressalvas. Nessas situações, o Auditor deve avaliar a extensão do problema em relação às Demonstrações Contábeis consideradas em seu conjunto, para concluir sobre a emissão de parecer com ressalva, adverso ou com parágrafo de ênfase quanto a uma possível incerteza.

15.8 A existência de uma limitação relevante na execução dos procedimentos

previstos nesta norma deve levar o Auditor a avaliar a necessidade de emitir um parecer com ressalva relacionada a essa limitação ou, ainda, emitir parecer com abstenção de opinião sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto.

## **16 NBC T 11.16 – TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQUENTES**

( Resolução CFC 1040/05)

16.1 Esta norma estabelece procedimentos e critérios a serem adotados pelo auditor em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas Demonstrações Contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

16.2 O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subsequentes relevantes ao exame das Demonstrações Contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não-ajustadas ou reveladas adequadamente.

16.3 O auditor deve considerar três situações de eventos subsequentes:

- a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;
- b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo e da emissão do parecer e antes da divulgação das Demonstrações Contábeis; e
- c) os conhecidos após a divulgação das Demonstrações Contábeis.

16.4 Para ter condições de formar opinião sobre as Demonstrações Contábeis, considerando os efeitos relevantes das transações e eventos subsequentes ao encerramento do exercício social, o auditor deve considerar:

- a) os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;
- b) os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;
- c) os informes de qualquer espécie divulgados pela entidade;
- d) a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e
- e) a existência de eventos não-revelados pela administração nas Demonstrações Contábeis e que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.

16.5 Exemplos de transações e eventos subsequentes que proporcionam evidência adicional de condições que existiam no fim do período auditado e

requerem julgamento profissional e conhecimento dos fatos e circunstâncias:

- a) perda em contas a receber decorrente da falência do devedor; e
- b) pagamento ou sentença judicial.

16.6 Exemplos de transações e eventos subsequentes havidos entre a data de término de exercício social e a data da divulgação das Demonstrações Contábeis são:

- a) aporte de recursos, inclusive como aumento de capital;
- b) compra de nova subsidiária ou de participação adicional relevante em investimento anterior;
- c) destruição de estoques ou estabelecimento em decorrência de sinistro;
- d) alteração do controle societário.

16.7 Quando, após a data do Parecer do auditor, mas antes da divulgação das Demonstrações Contábeis o auditor tomar conhecimento de fato que possa afetar de maneira relevante as Demonstrações Contábeis, ele deve decidir se elas devem ser ajustadas, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.

16.8 Quando, após a divulgação das Demonstrações Contábeis, o auditor tomar conhecimento de fato anterior à data do seu Parecer e que, se fosse conhecido naquela data, poderia tê-lo levado a emitir o documento com conteúdo diverso do que foi, o auditor deve decidir se as Demonstrações Contábeis precisam de revisão, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.

## **17 NBC T 11.17 – CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO**

(Resolução CFC 1054/05)

17.1 Esta Norma estabelece diretrizes sobre a obtenção de declarações da administração requeridas como evidência de auditoria, os procedimentos a serem aplicados ao avaliar e ao documentar as declarações da administração e a ação a ser adotada, caso a administração se recuse a prestá-las.

17.2 A carta de responsabilidade é o documento que deve ser emitido pelos administradores da entidade, cujas Demonstrações Contábeis estão sendo auditadas. Essa carta é endereçada ao auditor independente, confirmando as informações e os dados a ele fornecidos, assim como as bases de preparação, apresentação e divulgação das Demonstrações Contábeis submetidas para exame de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

17.3 As declarações da administração não substituem outras evidências de auditoria que o auditor independente deve obter. Por exemplo, uma declaração da administração sobre o custo de um ativo não deve substituir a evidência de auditoria desse custo, que o auditor, normalmente, esperaria obter. Se não for praticável ao auditor obter evidência de auditoria adequada e suficiente com relação a um assunto que tenha, ou possa ter um efeito significativo sobre as Demonstrações Contábeis e seja esperado que essa evidência esteja disponível, isso constituirá uma limitação de escopo da auditoria, mesmo que uma declaração da administração sobre esse assunto tenha sido recebida.

17.4 Caso a declaração da administração seja conflitante com outra evidência de auditoria, o auditor deve investigar as circunstâncias e, se necessário, reconsiderar a confiabilidade de outras declarações feitas pela administração.

17.5 Uma declaração por escrito é uma evidência de auditoria melhor do que uma declaração verbal e pode assumir, por exemplo, as seguintes formas:

- a) carta com declarações de responsabilidade da administração;
- b) carta do auditor descrevendo, resumidamente, seu entendimento das

declarações da administração, devidamente reconhecidas e confirmadas pela administração; ou

c) atas de reuniões do conselho de administração, dos sócios ou de órgão da administração com função semelhante.

17.6 A Carta de Responsabilidade da Administração com as declarações deve ser endereçada aos auditores independentes e deve conter, no mínimo, as seguintes informações específicas, sempre que, a juízo destes, essas informações sejam significativas para formar opinião sobre as Demonstrações Contábeis que estão auditando, a saber:

a) fazer referência às Demonstrações Contábeis cobertas pelo parecer de auditoria, incluindo seus principais valores (ativo total, passivo, patrimônio líquido, lucro líquido ou outros julgados importantes para a identificação),

b) mencionar que a administração está ciente de sua responsabilidade pela adequada preparação e apresentação das Demonstrações Contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil ( ou outro conjunto de normas que seja aplicável), divulgando as principais bases de avaliação dos ativos e dos passivos e de reconhecimento de receitas e despesas;

c) mencionar que a administração cumpriu com as normas e os regulamentos a que a entidade está sujeita;

d) mencionar que o sistema contábil e de controle interno adotado pela entidade auditada é de responsabilidade da administração e adequado ao seu tipo de atividade e volume de transações;

e) confirmar que todas as transações efetuadas no período coberto pelas Demonstrações Contábeis foram devidamente registradas nos livros contábeis;

f) confirmar que as estimativas contábeis foram efetuadas sob responsabilidade da administração, com base em dados consistentes e que os riscos e incertezas existentes foram divulgados nas Demonstrações Contábeis;

g) confirmar que não existem contingências ambientais, fiscais, trabalhistas, previdenciárias ou de outras naturezas que possam afetar, substancialmente, a situação patrimonial e financeira da entidade auditada além daquelas que foram divulgadas nas Demonstrações Contábeis;

h) confirmar a relação de todos os consultores jurídicos externos que representaram ou patrocinaram causas envolvendo a entidade auditada até a data

da carta;

i) confirmar que não existe nenhum fato conhecido que possa impedir a continuidade normal das atividades da entidade;

j) confirmar que todos os livros contábeis e os registros auxiliares, inclusive atas de reuniões de acionistas ou sócios, diretores ou conselheiros e outros documentos comprobatórios, foram colocados à disposição dos auditores, e que não existem outros além daqueles disponibilizados. Quanto mais específica for a carta melhor será a sua utilidade. Portanto, o auditor independente deve considerar a hipótese de serem listados as atas e outros documentos que a seu julgamento sejam importantes;

k) confirmar que a administração tem responsabilidade em manter controles que permitam identificar os saldos e as transações com partes relacionadas, e que as Demonstrações Contábeis incluem todas as divulgações requeridas para essas transações;

l) confirmar que:

l.1) a entidade auditada é proprietária dos ativos apresentados nas Demonstrações Contábeis;

l.2) não existem outros ativos que não tenham sido apresentados nessas demonstrações;

l.3) a administração tem responsabilidade em manter controles que permitam identificar os compromissos de compra e venda, os acordos para a recompra de ativos anteriormente vendidos ou a revenda de ativos anteriormente comprados;

l.4) as garantias prestadas a terceiros, os ônus ou outros gravames existentes sobre os ativos foram, adequadamente, divulgados;

l.5) as transações envolvendo instrumentos financeiros derivativos que possam não estar registrados em contas patrimoniais foram, adequadamente, divulgadas nas Demonstrações Contábeis;

m) confirmar que não existem planos ou intenções que possam afetar, substancialmente o valor ou a classificação de ativos ou passivos constantes nas Demonstrações Contábeis;

n) confirmar que não existem irregularidades, envolvendo a administração ou os empregados, que possam ter efeito significativo sobre as Demonstrações Contábeis;

o) confirmar que a administração está ciente de sua responsabilidade quanto

à elaboração e à implementação de controles para prevenir e detectar fraudes, e que não tem conhecimento de qualquer fraude ou suspeita de fraude que pudesse ter efeito significativo nas Demonstrações Contábeis;

p) confirmar que não são de conhecimento da administração quaisquer questões pendentes perante os órgãos reguladores e fiscalizadores que pudessem ter efeito significativo sobre as Demonstrações Contábeis;

q) confirmar que os seguros efetuados foram contratados de acordo com as necessidades operacionais da entidade auditada;

r) confirmar que não são conhecidos conflitos de interesse envolvendo a administração ou os seus empregados graduados;

s) confirmar que a administração não tem conhecimento de eventos ou circunstâncias ocorridos ou esperados que levem a crer que os ativos, em particular o ativo imobilizado, possam estar apresentados nas Demonstrações Contábeis por valores superiores ao seu valor de recuperação;

t) declarar que as eventuais distorções contábeis (ajustes) não-reconhecidas nas Demonstrações Contábeis são irrelevantes, tanto individualmente quanto em agregado, em relação à essas Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto (a própria carta ou seu anexo, devidamente rubricado pela administração, deve listar tais distorções);

u) confirmar que a administração é responsável pela destinação do lucro de acordo com o estatuto social ou seu instrumento legal e pela observância da legislação societária que trata do assunto e que foi dado cumprimento ao estabelecido;

v) informar os planos de pensão formais ou não-formais, detalhando os compromissos assumidos pela entidade auditada;

x) confirmar que não existe qualquer evento subsequente que pudesse afetar de forma significativa a posição patrimonial e financeira ou o resultado do período coberto pelas Demonstrações Contábeis.

17.7 Uma carta com as declarações de responsabilidade da administração da entidade, cujas Demonstrações Contábeis estão sendo auditadas deve ter a mesma data do parecer dos auditores independentes sobre essas Demonstrações Contábeis, uma vez que um dos itens cobertos nessa carta diz respeito aos eventos subsequentes ocorridos entre a data das Demonstrações Contábeis e a data do



parecer dos auditores independentes. No entanto, em determinadas circunstâncias, uma carta contendo declarações sobre certas transações ou outros eventos específicos também pode ser obtida no decorrer da auditoria ou em data posterior àquela do parecer dos auditores, por exemplo, na data de uma oferta pública.

17.8 A recusa da administração em fornecer parcial ou totalmente a carta de responsabilidade constitui-se uma limitação de escopo, e o auditor deve expressar parecer com ressalva ou com abstenção de opinião. No caso de declaração parcial, o auditor deve reavaliar a confiança depositada em outras declarações feitas pela administração no decorrer da auditoria.

## 18 NBC T 11 – IT – 03 – FRAUDE E ERRO (Resolução CFC 836/99)

18.1 O termo *fraude* refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

18.2 O termo *erro* refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consiste em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

18.3 A responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno, que, entretanto, não elimina o risco de sua ocorrência.

18.4 O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco da sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

18.5 Ao planejar a auditoria, o auditor deve indagar da administração da entidade sobre qualquer fraude e/ou erro que tenham sido detectados.

18.6 Ao detectá-los, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

18.7 O auditor deve avaliar criticamente o sistema contábil, incluindo o controle interno, tanto em termos de concepção quanto de funcionamento efetivo, concedendo especial atenção às condições ou eventos que representem aumento de risco de fraude ou erro, que incluem:

- a) estrutura ou atuação inadequada da administração da entidade auditada ou de algum dos seus membros;
- b) pressões internas e externas;
- c) transações que pareçam anormais;
- d) problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria;
- e) fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados.

18.8 Devido às limitações inerentes à auditoria, existe risco inevitável de que distorções relevantes resultantes de fraude e, em menor grau, de erro possam deixar de ser detectadas. Caso se descubra posteriormente que, durante o período coberto pelo parecer do auditor, exista distorção relevante não refletida ou não corrigida nas demonstrações contábeis, resultante de fraude e/ou erro, isto não indica que o auditor não cumpriu as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. O que vai determinar se o auditor cumpriu estas normas é a adequação dos procedimentos de auditoria adotados nas circunstâncias e do seu parecer com base nos resultados desses procedimentos.

18.9 Quando da aplicação de procedimentos de auditoria, planejados com base na avaliação de risco, indicar a provável existência de fraude e/ou erro, o auditor deve considerar o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis. Se acreditar que tais fraudes e erros podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis, o auditor deve modificar seus procedimentos ou aplicar outros, em caráter adicional.

18.10 Salvo quando houver circunstâncias indicando claramente o contrário, o auditor não pode presumir que um caso de fraude e/ou erro seja ocorrência isolada. Se necessário, ele deve revisar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria.

18.11 A aplicação de procedimentos adicionais ou modificados normalmente permite que o auditor confirme ou elimine a suspeita de fraude e/ou erro. Caso contrário, ele deve discutir a questão com a administração da entidade auditada e avaliar as providências a serem tomadas e seus possíveis efeitos.

## **19. NBC T 11 – IT – 05 – PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

(Resolução CFC 953/03)

### **19.1 GENERALIDADES**

19.1.1 O Parecer dos Auditores Independentes, ou Parecer do Auditor Independente, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

19.1.2 Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas.

19.1.3 O parecer emitido pelo auditor independente, nesta IT denominado auditor, compõe-se, basicamente, de três parágrafos:

- a) o referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- b) o relativo à extensão dos trabalhos; e
- c) o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis.

19.1.4 Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas, ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

19.1.5 O auditor deve mencionar, no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, evidenciando que:

- a) a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo das demonstrações contábeis, cabendo ao contabilista que as assina a responsabilidade técnica; e
- b) o auditor é responsável pela opinião que expressa sobre as demonstrações contábeis objeto dos seus exames.

19.1.6 O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria.

19.1.7 O parecer deve, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controle interno da entidade; execução dos procedimentos com base em testes; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

19.1.8 O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

19.1.9 Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada, objetivando informar ao usuário que foi considerado o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre o parecer, de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.

19.1.10 O parecer deve ser assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

19.1.11 Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar no parecer.

## **19.2 PARECER SEM RESSALVA**

19.2.1 O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que:

- a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os

Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade;  
e

b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.

19.2.2 O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos dela foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis. Nesses casos, não é requerida nenhuma referência no parecer.

### *19.3 CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM RESSALVA*

19.3.1 O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir qualquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:

a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou

b) limitação na extensão do seu trabalho.

### *19.4 PARECER COM RESSALVA*

19.4.1 O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

19.4.2 O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “ com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.

19.4.3 Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com

abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for o caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

### *19.5 PARECER ADVERSO*

19.5.1 O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalvas.

19.5.2 Quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isoladamente ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso. No seu julgamento deve considerar, tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

19.5.3 No parágrafo de opinião, o auditor deve explicitar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo ou parágrafos precedentes, ele é da opinião de que as demonstrações contábeis da entidade não estão adequadamente apresentadas, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

### *19.6 PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO*

19.6.1 O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela inexistência de múltiplas e complexas incertezas que afetam um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.



19.6.2 Nos casos de limitações significativas, o auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação. Ademais, são requeridas as seguintes alterações no modelo de parecer sem ressalva:

- a) a substituição da sentença “Examinamos...” por “Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis...”;
- b) a eliminação da sentença do primeiro parágrafo “Nossa responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis”; e
- c) a eliminação do parágrafo de extensão.

19.6.3 No parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que os exames não foram suficientes para permitir a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar qualquer desvio relevante que normalmente seria incluído como ressalva no seu parecer e que, portanto, possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

### *19.7 PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, POR INCERTEZAS*

19.7.1 Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Novamente a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas.

### *19.8 MODELO DE PARECER SEM RESSALVA*

#### DESTINATÁRIO

- (1)Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de

recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2)Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3)Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC, em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC

## **20 NBC T 14 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES**

(Resolução CFC 1158/09)

### **20.1 OBJETIVO**

20.1.1 O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Auditor, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.

20.1.2 Esta norma aplica-se, exclusivamente, ao Auditor Independente com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

### **20.2 ADMINISTRAÇÃO DO PROGRAMA DE REVISÃO**

20.2.1 As partes envolvidas no Programa de Revisão Externa de Qualidade são as seguintes:

- a) Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), responsável pela administração do programa;
- b) o Auditor responsável pela realização da revisão individual, adiante denominado “Auditor-revisor”; e
- c) a firma ou o auditor, objeto da revisão, adiante denominados “Auditor-revisado”.

20.2.2 O Auditor deve submeter-se à Revisão Externa de Qualidade, no mínimo uma vez, a cada ciclo de quatro anos.

20.2.3 O CRE é integrado por 4 (quatro) representantes do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e por 4 (quatro) representantes do IBRACON, indicados

pelas respectivas entidades, segundo suas disposições estatutárias. As atividades de suporte são de responsabilidade de ambas as entidades. Os representantes devem ser, em todos os casos, contadores no exercício da auditoria independente devidamente registrados no CNAI e na Comissão de Valores Mobiliários. O prazo de nomeação é de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução.

#### 20.2.4 Cabe ao CRE:

- a) identificar os auditores a serem revisados a cada ano.
- b) emitir e atualizar, anualmente, guias de orientação, instruções e questionários detalhados que servirão de roteiro mínimo para orientação na tarefa pelos pares;
- c) dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas;
- d) revisar os relatórios de revisão recebidos do auditor-revisor e os planos de ação corretivos recebidos do auditor-revisado;
- e) aprovar, em forma final, os relatórios e os planos de ação;
- f) emitir relatório sumário anual;
- g) comunicar ao Conselho Federal de Contabilidade e à Comissão de Valores Mobiliários situações que sugerem necessidades de diligências sobre os revisados e revisores;
- h) revisar, se necessário, e submeter ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, até 31 de dezembro de cada ano, os critérios, as normas e as condições para que os auditores independentes, pessoas jurídicas e pessoas físicas, possam atuar como auditor-revisor; e
- i) emitir todos os expedientes e as comunicações dirigidos aos auditores, ao CFC, IBRACON e CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

20.2.5 As decisões do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) devem constar em ata, que será encaminhada ao Vice-Presidente Técnico, que a submeterá para aprovação e, posteriormente, ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, visando à sua homologação.

## *20.3 RELATÓRIO DE REVISÃO*

20.3.1 Terminada a revisão, o auditor-revisor deve emitir relatório com suas conclusões e carta de recomendações, quando for o caso, que devem ser encaminhados juntamente com cópia do questionário-base ao CRE, que pode requerer esclarecimentos tanto do auditor-revisor como do auditor-revisado.

20.3.2 Após aprovado o relatório do auditor-revisor, este deve encaminhar cópia do mesmo relatório ao auditor-revisado, que, por sua vez, encaminhará plano de ação respondendo aos aspectos identificados no relatório e na carta de recomendações. Dependendo da natureza desses aspectos, o CRE pode requerer reunião com o auditor-revisado para assegurar o adequado entendimento das ações planejadas.

20.3.3 Como resultado das análises dos documentos encaminhados pelo auditor-revisor e das reuniões ou dos esclarecimentos, quando for o caso, o CRE deve aprovar, ou não, o relatório da revisão.

## *20.4 CARACTERÍSTICAS DO PROGRAMA*

### 20.4.1 Confidencialidade

20.4.1.1 Adotam-se para este programa, as mesmas normas sobre confidencialidade, aplicáveis a qualquer trabalho de auditoria independente, conforme definido pelo CFC.

20.4.1.2 Nos casos dos clientes selecionados para a revisão, o auditor-revisado deve obter, caso ainda não a possua, aprovação de cada uma das entidades selecionadas para que os trabalhos possam ser, efetivamente, revisados. O auditor-revisor deve enviar confirmação de confidencialidade às entidades selecionadas.

## 20.4.2 Independência

20.4.2.1 O auditor-revisor e os membros da equipe revisora devem ser independentes do auditor-revisado, de acordo com as definições previstas nas normas profissionais e, se aplicável, nas normas de órgãos reguladores.

20.4.2.2 Ficam proibidas as revisões recíprocas entre auditores independentes. Consideram-se revisões recíprocas as situações em que o auditor-revisor teve sua última revisão realizada pelo atual auditor-revisado, não importando o intervalo de tempo entre as revisões. Eventuais exceções devem ser submetidas à aprovação do CRE.

## 20.4.3 Conflito de interesse

20.4.3.1 Nem o auditor-revisor nem os membros da equipe da revisora ou profissionais envolvidos na administração do Programa de Revisão pelos Pares podem ter qualquer conflito de interesses com relação ao auditor-revisado e aos clientes selecionados para a revisão.

## 20.4.4. Competência

20.4.4.1 Para atuar como auditor-revisor, a pessoa física ou jurídica deve observar:

a) a equipe revisora deve possuir estrutura de recursos humanos e técnicos compatível com a revisão a ser realizada. A compatibilidade refere-se, principalmente, à experiência dos revisores em trabalhos de auditoria de similar complexidade;

b) o auditor-revisor pessoa física e os membros da equipe revisora pessoa jurídica devem atender as condições fixadas no Programa de Educação Profissional Continuada estabelecido pela NBC P 4, aprovada pelo CFC;

c) o auditor independente pessoa física e os profissionais responsáveis técnicos da firma de auditoria independente, encarregados da revisão, devem estar

devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independente (CNAI);

d) estar devidamente registrados no Cadastro de Auditores Independentes da Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

e) caso o auditor-revisado tenha sua lista de clientes, entidades regulamentadas pelo Banco Central do Brasil (BCB) e pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), os membros da equipe revisora devem estar registrados no CNAI, com habilitação para auditar as respectivas entidades.

## *20.5 REALIZAÇÃO DA REVISÃO PELOS PARES*

### 20.5.1 Objetivo

20.5.1.1 A revisão deve ser organizada para permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre se durante o período coberto pela revisão:

a) o sistema de controle de qualidade, incluindo a estrutura organizacional e a metodologia de auditoria, estabelecido pelo auditor-revisado para os trabalhos de auditoria atende às normas profissionais estabelecidas, independentemente de o auditor-revisado ter realizado trabalho com emissão de parecer de auditoria no período sob revisão; e

b) os procedimentos de controle de qualidade definidos foram, efetivamente, adotados na realização dos trabalhos pelo auditor-revisado.

### 20.5.2 Procedimentos

20.5.2.1 A equipe revisora deve adotar procedimentos de auditoria, tais como verificação de documentação e indagação às pessoas envolvidas na administração, a fim de confirmar se as normas de controle de qualidade definidas foram, efetivamente, aplicadas. Naqueles aspectos em que, necessariamente, se requeira a revisão de papéis de trabalho, a equipe deve selecionar uma amostra limitada de clientes, concentrando suas atividades nos aspectos que necessitem avaliação, devendo, na amostra, ser incluídos trabalhos realizados em empresas de capital aberto, mercado financeiro, fundos de aposentadoria e securitário, quando as revisadas tiverem entre seus clientes tais tipos de entidades.

### 20.5.3 Relatórios da Revisão Pelos Pares

20.5.3.1 O relatório do auditor-revisor deve incluir os seguintes elementos:

- a) escopo da revisão e eventuais limitações;
- b) se está sendo emitida carta de recomendação;
- c) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas;
- d) conclusão sobre se essas políticas e procedimentos de controle de qualidade atendem às normas aplicáveis e se elas foram observadas no período sob revisão.

20.5.3.2 A emissão do relatório deve ocorrer no prazo máximo de 45 (quarenta e cinco) dias após a finalização da revisão em campo, e sua data será a do encerramento da revisão, não podendo esse prazo ultrapassar aos estabelecidos pelo CRE, para que o auditor-revisor envie o relatório e demais documentos para análise.

20.5.3.3 As conclusões constantes no relatório emitido dependem, sempre, do exercício de julgamento profissional do auditor-revisor. Este deve incluir no relatório parágrafos explicativos, sempre que tal seja necessário ao entendimento das políticas e procedimento adotados, bem como das suas aplicações.

20.5.3.4 O auditor-revisado deve apresentar seu comentário sobre os aspectos reportados no relatório de revisão e na carta de recomendação e elaborar, obrigatoriamente, um plano de ação para responder às recomendações formuladas no prazo de até 30 (trinta) dias do recebimento do relatório do auditor-revisor.

### 20.5.4 Revisão e seus Prazos

20.5.4.1 O CRE deve encaminhar até 31 de janeiro de cada ano, expediente para os auditores independentes selecionados pelo CRE para se submeterem ao



Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, com os prazos para indicação do auditor-revisor e da entrega do Relatório de Revisão.

20.5.4.2 O auditor-revisado que não contratar auditor-revisor para efetuar os trabalhos de revisão externa de qualidade ou que dê causa para que o relatório de revisão seja entregue após 30 (trinta) dias da data estabelecida, fica automaticamente indicado par revisão no ano subsequente.

20.5.4.3 Os ofícios emitidos pelo CRE ao auditor-revisor, originados da análise dos relatórios de revisão devem ser respondidos ao CRE no prazo de 30 (trinta) dias contados do primeiro dia útil após a data de recebimento do aviso de recebimento (AR).

20.5.4.4 O relatório sumário anual será disponibilizado pelo CRE para o CFC, CVM e IBRACON e, quando solicitado, para os demais organismos oficiais controladores e reguladores de mercado.

## CONCLUSÃO

Atualmente a auditoria é vista como um instrumento de controle administrativo, destacando-se como ponto de convergência de todos os efeitos, fatos e informações originados dos diversos segmentos de uma empresa/ entidade, cuja finalidade é avaliar as informações contábeis, no sentido de que sejam confiáveis, adequadas, totais e seguras.

Os procedimentos de auditoria são selecionados e aplicados em conformidade com as normas de auditoria que exigem que o exame de auditoria seja executado com o devido cuidado profissional, que seja planejado e supervisionado convenientemente, incluindo-se o estudo dos controles internos, conclusivos quanto aos elementos comprobatórios suficientes e adequados que permitam a formulação da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras em exame.

O auditor deve ser alguém com profundo equilíbrio e probidade, absolutamente independente e imparcial, uma vez que sua opinião influenciará outras pessoas, principalmente em relação a interesses financeiros e comerciais que eventuais acionistas, proprietários, clientes e fornecedores, dentre outros, possam ter.

Como acontece em todas as profissões, na auditoria também foram estabelecidos determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e garantir atuação consistente tecnicamente suficiente do auditor e de seu parecer, assegurando, a todos que dependem de sua opinião, a observação de uma séria de requisitos considerados indispensáveis para o trabalho concretizado.

Assim, procuramos apresentar, neste trabalho, um resumo das Normas Brasileiras de Auditoria Independente, fundamentais para o desempenho da atividade de auditoria.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. 5ª Edição. Porto Alegre: CRCRS, 2007

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. 5ª Edição Revista e Atualizada. Porto Alegre: CRCRS. 2007. Disponível em;  
<[http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_normas\\_auditorias\\_pericia.PDF](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_normas_auditorias_pericia.PDF)>  
Acesso em: 30 jun. 2009.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Instrução CVM N° 308, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em:  
<<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiato.asp?File=%5Cinst%5Cinst308.htm>>.  
Acesso em: 24 jun. 2009.

## SITES

Conselho Federal de Contabilidade – Legislação – Normas de Contabilidade.  
<<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>