

## **NBCT TA 01 - APROVAÇÃO**

### **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.202, de 03.12.2009**

*Aprova a NBC TA 01 – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração.*

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

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

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

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

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

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

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

#### **RESOLVE:**

**Art. 1º.** Aprovar a NBC TA 01 – “Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional Estrutura Conceitual da IFAC.

**Art. 2º.** Alterar a sigla da NBC TA 01 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.158/09, para NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

**Art. 3º.** Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 01 – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA TRABALHOS DE**  
**ASSEGUARAÇÃO**

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
INTRODUÇÃO	1 – 3
PRINCÍPIOS ÉTICOS E NORMAS DE CONTROLE DE QUALIDADE	4 – 6
DEFINIÇÃO E OBJETIVO DO TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO	7 – 11
ABRANGÊNCIA DA ESTRUTURA CONCEITUAL	12 – 14
RELATÓRIO SOBRE TRABALHO DE NÃO ASSEGURAÇÃO	15 – 16
ACEITAÇÃO DO TRABALHO	17 – 19
ELEMENTOS DO TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO	20
RELACIONAMENTO ENTRE TRÊS PARTES	21 – 30
OBJETO	31 – 33
CRITÉRIOS	34 – 38
EVIDÊNCIAS	39 – 55
RELATÓRIO DE ASSEGURAÇÃO	56 – 60
USO INDEVIDO DO NOME DO AUDITOR INDEPENDENTE	61
APÊNDICE	

**Introdução**

1. Esta Estrutura Conceitual define e descreve os elementos e os objetivos de um trabalho de asseguaração, identificando os trabalhos aos quais são aplicadas as Normas Técnicas de Auditoria (NBC TA), Normas Técnicas de Revisão (NBC TR), e Normas para Outros Trabalhos de Asseguaração (NBC TO). Ela proporciona orientação e referência para:

(a) Profissionais de Contabilidade na prática de auditoria (Auditores Independentes) quando executam trabalhos de asseguaração. Profissionais de Contabilidade no setor público são remetidos para a Perspectiva do Setor Público no final desta Estrutura Conceitual. Os Profissionais de Contabilidade que não estejam nem na prática de auditoria nem no setor público são encorajados a considerar esta Estrutura Conceitual quando executarem trabalhos de asseguaração;(\*)

(\*) Um Profissional de Contabilidade que não esteja na prática de auditoria independente, por exemplo, um auditor interno, aplica esta estrutura e menciona em seu relatório esta estrutura e as NBC TA, NBC TR ou NBC TO que sejam aplicáveis. No caso do Profissional de Contabilidade, de outros membros da equipe de trabalho e, quando aplicável, de outros empregados desse profissional não serem independentes da entidade

auditada para a qual está sendo efetuado o trabalho de asseguarção, a falta de independência e a natureza do relacionamento com essa entidade devem ser divulgados no relatório do Profissional de Contabilidade. Também não deve ser usada a palavra "independente" no título do relatório, e o propósito e o uso do relatório devem ser restritos.

- (b) outros envolvidos em trabalhos de asseguarção, incluindo os usuários previstos do relatório de asseguarção e a parte responsável; e
- (c) emissão de normas técnicas (NBC TA, NBC TR e NBC TO) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

2. Esta Estrutura Conceitual não estabelece normas próprias nem exigências relativas a procedimentos para execução de trabalhos de asseguarção. As NBC TA, NBC TR e NBC TO contêm princípios básicos, procedimentos essenciais e respectiva orientação, de modo consistente com os conceitos desta Estrutura Conceitual, para a execução de trabalhos de asseguarção.
3. O que se segue é uma visão geral desta Estrutura Conceitual:

- Introdução

Esta Estrutura Conceitual trata dos trabalhos de asseguarção executados por auditores independentes. Ela proporciona orientação e referência para auditores independentes e para outros envolvidos em trabalhos de asseguarção, como aqueles que contratam um auditor independente (contratante).

- Definição e objetivo do trabalho de asseguarção

Essa parte da Estrutura Conceitual define os trabalhos de asseguarção e identifica os objetivos dos dois tipos de trabalhos de asseguarção, cuja execução é permitida ao auditor independente. Ela define esses dois tipos como "trabalhos de asseguarção razoável" e "trabalhos de asseguarção limitada". (observação: quando se tratar de trabalho de asseguarção de informações contábeis históricas (por exemplo, demonstrações contábeis), o trabalho de asseguarção razoável é denominado "auditoria", e o trabalho de asseguarção limitada é denominado "revisão").

- Abrangência da estrutura conceitual

Essa parte distingue os trabalhos de asseguarção de outros trabalhos, como os de consultoria.

- Aceitação de trabalho

Essa parte estabelece as características que devem estar necessariamente presentes antes do auditor independente aceitar um trabalho de asseguarção.

- Elementos do trabalho de asseguarção

Essa parte identifica e discute os cinco elementos presentes nos trabalhos de asseguarção executados por auditores independentes: um relacionamento de três partes, um objeto, critérios, evidências e um relatório de asseguarção. Essa seção explica as diferenças importantes entre os trabalhos de asseguarção razoável e os de asseguarção limitada (também detalhadas no Apêndice). Essa seção discute também, por exemplo, as variações significativas no objeto dos trabalhos de asseguarção, as características exigidas dos critérios adequados, o papel do risco e da materialidade nos trabalhos de asseguarção, e como as conclusões são expressas em cada um dos dois tipos de trabalhos de asseguarção.

- Uso indevido do nome do auditor independente

Essa parte discute as implicações da associação do auditor independente com determinado objeto.

### **Princípios éticos e normas de controle de qualidade**

4. Em adição a esta Estrutura Conceitual e às normas técnicas (NBC TA, NBC TR e NBC TO), os auditores independentes que executam trabalhos de asseguarção são disciplinados:
  - (a) pelo Código de Ética Profissional do Contabilista do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que estabelece princípios éticos fundamentais para os contabilistas; e
  - (b) pela Norma de Controle de Qualidade (NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica, outros trabalhos de asseguarção e serviços correlatos.)
5. Os princípios fundamentais da ética profissional a serem observados pelos auditores independentes estão implícitos no Código de Ética Profissional do Contabilista do CFC, incluindo:
  - (a) honestidade(ou integridade);
  - (b) objetividade;
  - (c) competência e zelo profissionais;
  - (d) sigilo; e
  - (e) comportamento profissional.
6. O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais relacionadas mostram como a estrutura conceitual deve ser aplicada em situações específicas. Fornecem exemplos de salvaguardas que podem ser adequadas para tratar das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e fornece, também, exemplos de situações onde não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças. Especificamente com referência à necessária Independência a norma, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, inclui uma abordagem conceitual à independência, que leva em consideração, para cada trabalho de asseguarção, as ameaças à independência, as salvaguardas aceitas e o interesse público. Isso exige que

as firmas e os membros das equipes de asseguaração identifiquem e avaliem as circunstâncias e os relacionamentos que possam gerar ameaças à independência e tomem ações adequadas para eliminar essas ameaças, ou reduzi-las a um nível aceitável, pela aplicação de salvaguardas.

### **Definição e objetivo do trabalho de asseguaração**

7. "Trabalho de asseguaração" significa um trabalho no qual o auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos outros usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.
8. O resultado da avaliação ou mensuração de um objeto é a informação resultante da aplicação de critérios ao objeto. Essa informação resultante pode ser, por exemplo, as demonstrações contábeis de uma entidade, ou uma afirmação acerca da eficácia do seu controle interno, ou seja:
  - (a) o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação nas demonstrações contábeis (resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto) da entidade resultam da aplicação da estrutura de relatórios financeiros para o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação, como as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil (critérios), à sua posição patrimonial e financeira, ao seu desempenho operacional e aos seus fluxos de caixa (objetos).
  - (b) uma afirmação acerca da eficácia do controle interno (resultado) resulta da aplicação da estrutura conceitual para a avaliação da eficácia do controle interno, tais como os critérios (COSO ou CoCo(\*)) em relação ao controle interno (objeto).

(\*) COSO vem da sigla em inglês aplicável ao Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission, enquanto CoCo refere-se aos princípios do Instituto Canadense de Contadores.

Ao longo desta Estrutura Conceitual, a expressão "informação sobre o objeto" é usada para significar o resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios aplicáveis. É a informação a respeito do objeto sobre a qual o auditor independente obtém evidências apropriadas e suficientes, que permitam a fundamentação razoável a fim de expressar uma conclusão no relatório de asseguaração.

9. A informação sobre o objeto pode não estar expressa de forma apropriada no contexto do objeto e dos critérios, podendo, por isso, estar distorcida, eventualmente até numa extensão relevante. Isso ocorre quando a informação sobre o objeto não reflete de forma apropriada a aplicação dos critérios ao objeto; por exemplo, quando as demonstrações contábeis da entidade não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, sua posição patrimonial e financeira, o desempenho operacional de suas operações e os seus fluxos de caixa, conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil, ou quando uma afirmação (ou afirmações) da entidade de que seu

controle interno é eficaz não está declarada de forma adequada, em todos os aspectos relevantes, conforme o COSO ou o CoCo.

10. Em alguns trabalhos de asseguarção, a avaliação ou a mensuração do objeto é executada pela parte responsável, estando a informação sobre o objeto na forma de afirmação pela parte responsável, afirmação essa que fica disponível aos usuários previstos. Esses trabalhos são denominados "trabalhos baseados em afirmação (ou afirmações)". Em outros trabalhos de asseguarção, o auditor independente executa diretamente a avaliação ou a mensuração do objeto, ou obtém representação da parte responsável de que executou a avaliação ou a mensuração, a qual não fica disponível aos usuários previstos. A informação sobre o objeto é prestada aos usuários previstos no relatório de asseguarção. Esses trabalhos são denominados "trabalhos de relatório direto".
11. Segundo esta Estrutura Conceitual, existem dois tipos de trabalhos de asseguarção cuja execução é permitida ao auditor independente: trabalho de asseguarção razoável e trabalho de asseguarção limitada. O objetivo do trabalho de asseguarção razoável é reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho como base para uma forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente. O objetivo do trabalho de asseguarção limitada é o de reduzir o risco de trabalho de asseguarção a um nível que seja aceitável, considerando as circunstâncias do trabalho, mas em que o risco seja maior do que no trabalho de asseguarção razoável, como base para uma forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente.(\*)

(\*) Circunstâncias do trabalho incluem os termos do trabalho, inclusive se ele se refere a trabalho de asseguarção razoável ou limitada, as características do objeto do trabalho, os critérios a utilizar, as necessidades dos usuários previstos, as características relevantes e o ambiente da parte responsável, além de outros assuntos como eventos, operações, condições e práticas, que podem ter efeito significativo sobre o trabalho.

### **Abrangência da estrutura conceitual**

12. Nem todos os trabalhos executados por auditores independentes são trabalhos de asseguarção. Outros trabalhos frequentemente executados que não satisfazem a definição acima (e por isso não são previstos nesta Estrutura Conceitual) incluem:
  - (a) trabalhos cobertos pelas Normas Técnicas para Serviços Correlatos (NBC TSC), tais como trabalhos de procedimentos previamente acordados e compilações de informações financeiras ou de outras informações.
  - (b) a elaboração de declarações de impostos em que não há uma conclusão que expresse qualquer forma de asseguarção.
  - (c) trabalhos de consultoria (ou de assessoria), tais como consultoria gerencial e de impostos.(\*)

(\*) Trabalhos de consultoria utilizam profissionais com conhecimento técnico e acadêmico de contabilidade, especialização, experiência e

conhecimentos adquiridos no processo de consultoria. O processo de consultoria é um processo analítico que envolve tipicamente algumas combinações de atividades relacionadas com: determinação de objetivos, descoberta de fatos, definição de problemas ou de oportunidades, avaliação de alternativas, desenvolvimento de recomendações (incluindo ações), comunicação de resultados e, às vezes, implantação e acompanhamento posterior. Relatórios (se emitidos) são escritos geralmente na forma de narrativas (ou forma longa). Geralmente, o trabalho executado é apenas para uso e benefício do cliente. A natureza e o alcance do trabalho são determinados por acordo entre o profissional de contabilidade e o cliente. Qualquer serviço que preencha a definição de trabalho de asseguarção não é de consultoria, mas sim de asseguarção.

13. Um trabalho de asseguarção pode ser parte de um trabalho mais amplo, por exemplo, quando um trabalho de consultoria para aquisição de empresa inclui a exigência de expressar asseguarção quanto às informações contábeis históricas ou prospectivas. Nessas circunstâncias, esta Estrutura Conceitual aplica-se somente à parte de asseguarção do trabalho.
14. Os trabalhos a seguir, que podem satisfazer a definição apresentada no item 7, não necessitam ser executados de acordo com esta Estrutura Conceitual:
  - (a) trabalhos para testemunhar em processos legais com respeito a contabilidade, auditoria, aspectos fiscais e tributários ou outros assuntos; e
  - (b) trabalhos que incluam opiniões profissionais, pontos de vista ou relatos, a partir dos quais o usuário possa inferir alguma asseguarção, se tudo o que se segue for aplicável:
    - (i) essas opiniões, esses pontos de vista ou essa redação são meramente acessórios face ao trabalho como um todo;
    - (ii) qualquer relatório emitido é expressamente restrito aos usuários previstos nele especificados;
    - (iii) segundo entendimento por escrito com os usuários previstos, o trabalho não se destina a ser trabalho de asseguarção; e
    - (iv) o trabalho não foi apresentado como sendo de asseguarção no relatório emitido.

### **Relatório sobre trabalho de não asseguarção**

15. O auditor independente que relate sobre um trabalho que não seja de asseguarção, no âmbito desta Estrutura Conceitual, distingue claramente esse relatório de relatório de asseguarção. Assim, para não confundir os usuários previstos, o relatório que não seja de asseguarção evita, por exemplo:
  - (a) sugerir conformidade com esta Estrutura Conceitual ou com as NBC TAs, NBC TRs ou NBC TOs;
  - (b) usar indevidamente as palavras "asseguarção", "auditoria" ou "revisão";
  - (c) incluir declaração que possa ser confundida com uma conclusão concebida para aumentar o grau de confiança dos usuários previstos

acerca do resultado da avaliação ou mensuração de objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

16. O auditor independente e a parte responsável podem concordar em aplicar os princípios desta Estrutura Conceitual a um trabalho quando não houver outros usuários previstos além da parte responsável, desde que sejam satisfeitas todas as outras exigências previstas nas NBC TAs, NBC TRs e NBC TOs. Nesses casos, o relatório do auditor independente inclui uma declaração restringindo o uso do relatório à parte responsável.

### **Aceitação de trabalho**

17. O auditor independente deve aceitar um trabalho de asseguração somente se, com base em seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, indicar que:
  - (a) possa cumprir com as exigências do Código de Ética, como independência e competência profissional; e
  - (b) o trabalho contém todas as seguintes características:
    - (i) o objeto do trabalho é apropriado;
    - (ii) os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos;
    - (iii) o auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que darão suporte ou fundamentação para a sua conclusão;
    - (iv) a conclusão do auditor independente, quer seja em forma de Asseguração Razoável quer em forma de Asseguração Limitada, puder estar contida em relatório escrito; e
    - (v) o auditor independente se satisfaz que há um propósito racional para o trabalho. Se houver uma limitação relevante na extensão do seu trabalho (ver item 55), provavelmente o trabalho não terá um propósito racional. O auditor independente pode considerar também que a parte contratante tem a intenção de associar o nome do auditor ao objeto de maneira não apropriada (ver item 61).

As Normas específicas (NBC TAs, NBC TRs e NBC TOs) podem incluir requisitos adicionais que necessitam ser satisfeitos antes da aceitação do trabalho.

18. Quando um trabalho potencial não puder ser aceito como trabalho de asseguração, porque não evidencia todas as características do item anterior, a parte contratante pode estar em condições de identificar um trabalho diferente, que satisfaz as necessidades dos usuários previstos. Por exemplo:
  - (a) se os critérios originais não forem adequados, um trabalho de asseguração pode ainda ser executado, desde que:
    - (i) a parte contratante possa identificar um aspecto do objeto original para o qual esses critérios sejam adequados, e o auditor

independente possa executar o trabalho de asseguarção com respeito a esse aspecto como um objeto por si próprio. Nesses casos, o relatório de asseguarção torna claro que não se relaciona com o objeto original na sua totalidade; ou

(ii) possam ser selecionados ou desenvolvidos critérios alternativos para o objeto original.

(b) a parte contratante pode solicitar um trabalho que não seja um trabalho de asseguarção, como um trabalho de consultoria ou um trabalho de procedimentos previamente acordados.

19. Uma vez aceito o trabalho de asseguarção, o auditor independente não pode alterar esse trabalho para trabalho de não asseguarção, assim como não pode alterar o alcance do trabalho de asseguarção razoável para trabalho de asseguarção limitada sem uma justificativa razoável. Uma alteração de circunstâncias que afete as necessidades dos usuários previstos, ou um mal entendido com referência à natureza do trabalho, justifica geralmente o pedido para alteração no trabalho. Se essa alteração for feita, o auditor independente não deve ignorar a evidência obtida anteriormente à alteração.

### **Elementos do trabalho de asseguarção**

20. São discutidos nesta seção os seguintes elementos de trabalho de asseguarção:

(a) relacionamento entre três partes, envolvendo o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos;

(b) objeto apropriado;

(c) critérios adequados;

(d) evidências apropriadas e suficientes; e

(e) relatório de asseguarção escrito na forma apropriada para trabalho de asseguarção razoável ou para trabalho de asseguarção limitada.

### **Relacionamento entre três partes**

21. Os trabalhos de asseguarção envolvem três partes distintas: o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos.

22. A parte responsável e os usuários previstos podem ser de diferentes entidades ou da mesma entidade. Como exemplo do último caso, na estrutura de administração dualista, o conselho de administração pode procurar asseguarção acerca da informação proporcionada pela diretoria executiva da entidade. O relacionamento entre a parte responsável e os usuários previstos necessita ser visto no contexto de trabalho específico e pode diferir de linhas de responsabilidade mais tradicionalmente definidas. Por exemplo, um executivo da alta administração da entidade (usuário previsto) pode contratar o auditor independente para executar um trabalho de asseguarção sobre um aspecto particular das atividades da entidade, aspecto esse que é da responsabilidade imediata de um nível mais baixo de gestão (parte responsável), mas pelo qual o executivo, em última análise, é responsável.

#### Auditor independente

23. A expressão "auditor independente", como usada nesta Estrutura Conceitual, é mais ampla do que a usada nas NBC TAs ou NBC TRs, que se refere apenas a auditores independentes que executam trabalhos de auditoria ou de revisão de informações contábeis históricas.
24. Pode ser solicitado ao auditor independente que execute trabalhos de asseguração em vasta gama de objetos. Alguns desses objetos podem exigir conhecimentos especializados além dos geralmente possuídos por auditor independente. Conforme referido no item 17(a), um auditor independente não aceita um trabalho se seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indicar que não serão satisfeitos os requisitos éticos referentes à competência profissional. Em alguns casos, esse requisito pode ser satisfeito pelo auditor independente pelo uso do trabalho de pessoas de outras áreas profissionais, referidas como especialista. Nesses casos, o auditor independente se satisfaz de que os especialistas que executam o trabalho possuem coletivamente os conhecimentos e as habilidades exigidos, e que o auditor independente tem um nível adequado de envolvimento no trabalho e compreensão do mesmo para o qual seja usado qualquer especialista.

#### Parte responsável

25. A parte responsável é a pessoa (ou as pessoas) que:
  - (a) e responsável pelo objeto no trabalho de relatório direto; ou
  - (b) no trabalho com base em afirmação, a parte responsável é a responsável pela informação sobre o objeto (a afirmação) e pode ser responsável pelo objeto. Um exemplo de quando a parte responsável responde tanto pela informação sobre o objeto como pelo objeto é quando a entidade contrata um auditor independente para executar um trabalho de asseguração relacionado a um relatório que ela tenha elaborado sobre suas próprias práticas de sustentabilidade. Um exemplo de quando a parte responsável responde pela informação sobre o objeto, mas não pelo objeto, dá-se quando uma organização governamental contrata um auditor independente para executar um trabalho de asseguração, relativo ao relatório sobre as práticas de sustentabilidade da empresa privada, relatório esse que a referida organização governamental tenha elaborado com o objetivo de distribuir para os usuários previstos.

A parte responsável pode ser ou pode não ser a parte que contrata o auditor independente (a parte contratante).

26. A parte responsável geralmente fornece ao auditor independente uma representação formal (carta de representação da administração), que avalia ou mensura o objeto de acordo com os critérios aplicáveis, devendo ela ficar ou não à disposição dos usuários previstos como uma afirmação. No trabalho de relatório direto, o auditor independente pode não ser capaz de obter essa representação quando a parte contratante for diferente da parte responsável.

## Usuários previstos

27. Os usuários previstos são a pessoa, as pessoas ou o grupo de pessoas para quem o auditor independente submete seu relatório de asseguarção. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não pode ser o único.
28. Sempre que possível, o relatório de asseguarção é dirigido a todos os usuários previstos, mas em alguns casos, podem existir outros usuários. O auditor independente pode não ser capaz de identificar todos os que irão ler o relatório de asseguarção, particularmente quando houver grande número de pessoas que tenham acesso ao relatório. Nesses casos, particularmente quando for provável que possíveis leitores tenham vasta escala de interesses no objeto, os usuários previstos podem ser limitados aos principais interessados com demandas significativas e comuns. Os usuários previstos podem ser identificados de diferentes formas, por exemplo, mediante acordo entre o auditor independente e a parte responsável, com a parte contratante ou por lei.
29. Sempre que possível, há envolvimento entre os usuários previstos ou os seus representantes com o auditor independente e a parte responsável (ou a parte contratante, se diferente) para determinar os requisitos do trabalho. Independente do envolvimento de outros e diferentemente de trabalho de procedimentos previamente acordados (que envolve relatar fatos identificados com base nos procedimentos, em vez de uma conclusão):
  - (a) o auditor independente é responsável pela determinação da natureza, da época e da extensão dos procedimentos; e
  - (b) é exigido do auditor independente que continue investigando qualquer assunto que tenha chegado ao seu conhecimento e que o leve a questionar se deve ser feita modificação relevante na informação sobre o objeto do trabalho.
30. Em alguns casos, os usuários previstos (por exemplo, banqueiros e reguladores) exigem ou pedem à parte responsável (ou à parte contratante, se diferente) que providencie um trabalho de asseguarção a ser executado com uma finalidade específica. Quando os trabalhos forem destinados para usuários previstos especificados ou com uma finalidade específica, o auditor independente considera incluir uma restrição no relatório de asseguarção que limita o seu uso a esses usuários previstos ou a essa finalidade.

## Objeto

31. O objeto e a informação sobre o objeto de trabalho de asseguarção podem tomar várias formas, como:
  - (a) desempenho ou condições financeiras (por exemplo, posição patrimonial e financeira histórica ou prospectiva, desempenho das operações e fluxos de caixa) para os quais a informação sobre o objeto pode ser o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação nas demonstrações contábeis;

- (b) desempenho ou condições não financeiras (por exemplo, desempenho da entidade) para os quais a informação sobre o objeto pode ser o principal indicador de eficiência e eficácia;
  - (c) características físicas (por exemplo, capacidade de instalação) para os quais a informação sobre o objeto pode ser um documento de especificações;
  - (d) sistemas e processos (por exemplo, o controle interno da entidade ou o sistema de tecnologia da informação) para os quais a informação sobre o objeto pode ser uma afirmação acerca da sua eficácia;
  - (e) o comportamento (por exemplo, governança corporativa da entidade, conformidade com regulamentação, práticas de recursos humanos) para o qual a informação sobre o objeto pode ser uma declaração de conformidade ou uma declaração de eficácia.
32. Os objetos têm diferentes características, incluindo o grau em que a informação acerca deles é qualitativa versus quantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospectiva, e se relaciona a uma determinada data-base ou abrange um período. Essas características afetam:
- (a) a precisão com que o objeto pode ser avaliado ou mensurado de acordo com os critérios; e
  - (b) a persuasão da evidência disponível.

O relatório de asseguuração aponta características de particular relevância aos usuários previstos.

33. Um objeto apropriado tem as seguintes características:
- (a) é identificável e passível de avaliação ou mensuração baseada em critérios identificados; e
  - (b) as informações sobre esse objeto podem ser submetidas aos procedimentos que proporcionem evidência suficiente e que permitam uma conclusão apropriada, quer se trate de asseguuração razoável quer de asseguuração limitada.

### **Crítérios**

34. Os critérios são os pontos de referência (*benchmarks*) usados para avaliar ou mensurar o objeto, incluindo, sempre que relevante, referências para a apresentação e a divulgação. Os critérios podem ser formais; por exemplo, na elaboração de demonstrações contábeis, os critérios podem ser as práticas contábeis adotadas no Brasil. Quando se relatar sobre controle interno, os critérios podem ser a estrutura conceitual estabelecida de controle interno, ou objetivos de controle individual especificamente planejados para o trabalho. Quando se relatar sobre conformidade, os critérios podem estar relacionados com lei, regulamento ou contrato. Exemplos de critérios menos formais são: código de conduta desenvolvido internamente (como o número de vezes que se espera que determinado comitê se reúna durante o ano) ou nível acordado de desempenho.

35. São exigidos critérios adequados para a avaliação ou para a mensuração razoavelmente consistente de um objeto dentro do contexto de julgamento profissional. Sem uma base de referência proporcionada por critérios adequados, qualquer conclusão está sujeita à interpretação individual e a mal-entendidos. Critérios adequados dependem do contexto, isto é, são relevantes às circunstâncias do trabalho. Até para o mesmo objeto pode haver critérios diferentes. Por exemplo, quando o objeto é a satisfação do cliente, uma parte responsável pode selecionar o número de queixas de clientes satisfatoriamente resolvidas, e outra parte responsável pode selecionar o número de compras repetidas nos três meses que se seguem à compra inicial.
36. Os critérios adequados apresentam as seguintes características:
- (a) relevância: critérios relevantes contribuem para a tomada de decisão pelos usuários previstos;
  - (b) integridade: os critérios são suficientemente completos quando os fatores relevantes, que podem influenciar as conclusões no contexto do trabalho, não foram omitidos. Critérios completos incluem, quando relevante, pontos de referência (*benchmarks*) para a divulgação e a apresentação;
  - (c) confiabilidade: critérios confiáveis permitem a avaliação ou a mensuração razoavelmente uniforme do objeto, o que inclui, quando relevante, a apresentação e a divulgação, quando utilizada em circunstâncias similares por auditores independentes igualmente qualificados;
  - (d) neutralidade: critérios neutros contribuem para conclusões não tendenciosas;
  - (e) entendimento: critérios compreensíveis possibilitam conclusões claras e completas e sem o risco de interpretações significativamente diferentes.

A avaliação ou a mensuração de objeto com base nas próprias expectativas, julgamentos e experiência individual do auditor independente não constituem critérios adequados.

37. O auditor independente avalia a adequação de critérios para determinado trabalho ao considerar se eles refletem as características acima mencionadas. A importância relativa de cada característica de determinado trabalho é uma questão de julgamento. Os critérios podem ser estabelecidos ou especificamente desenvolvidos. Os critérios estabelecidos são os que estão incorporados em leis ou em regulamentos, ou os que são emitidos por reconhecidas organizações de especialistas, que seguem um processo transparente de tramitação. Critérios especificamente desenvolvidos são os aqueles planejados para a finalidade do trabalho. Se os critérios forem estabelecidos ou especificamente desenvolvidos, eles afetam o trabalho que o auditor independente executa a fim de avaliar a sua adequação para determinado trabalho.
38. Os critérios necessitam estar disponíveis aos usuários previstos para lhes permitir compreender como o objeto foi avaliado ou mensurado. Os critérios

podem estar à disposição dos usuários previstos por uma ou mais das seguintes formas:

- (a) publicamente;
- (b) por meio de inclusão, de maneira clara, na apresentação da informação sobre o objeto;
- (c) por inclusão, de maneira clara, no relatório de asseguaração;
- (d) por entendimento geral, como por exemplo, o critério de mensurar o tempo em horas e minutos.

Os critérios podem, também, apenas estar à disposição de usuários previstos específicos; por exemplo, os termos do contrato ou critérios emitidos por uma associação do setor que estejam apenas à disposição dos que atuam nesse setor. Quando os critérios identificados estiverem apenas à disposição de usuários previstos específicos ou forem relevantes apenas para finalidade específica, o uso do relatório de asseguaração é restrito a esses usuários previstos ou a essa finalidade.(\*)

(\*) Enquanto o relatório de asseguaração pode ser de uso restrito, no caso de ter um propósito específico ou de ser destinado somente para determinados usuários previstos, a ausência de restrição em relação a um determinado leitor ou propósito não é indicativa, por si só, de que o auditor independente assume a responsabilidade legal perante esse leitor ou esse propósito. A assunção dessa responsabilidade depende das circunstâncias de cada caso e dos aspectos jurídicos relevantes envolvidos.

## **Evidências**

39. O auditor independente planeja e executa o trabalho de asseguaração com atitude de ceticismo profissional para obter evidência apropriada e suficiente sobre se a informação relativa ao objeto está livre de distorções relevantes. O auditor independente considera a materialidade, o risco do trabalho de asseguaração, a quantidade e a qualidade das evidências disponíveis quando planeja e executa o trabalho, em especial quando determina a natureza, a época ou a extensão dos procedimentos de obtenção de evidência.

Ceticismo profissional

40. O auditor independente planeja e executa o trabalho de asseguaração com atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que a informação sobre o objeto contenha distorções relevantes. A atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente faz uma avaliação crítica, mantendo-se de forma mentalmente questionadora, com referência à validade da evidência obtida e mantém-se alerta para qualquer evidência que contradiga ou ponha em dúvida a confiabilidade de documentos ou representações da parte responsável. Por exemplo, é necessária atitude de ceticismo profissional ao longo de todo o trabalho. Isso é necessário, para que o auditor independente reduza o risco de não identificar circunstâncias suspeitas, de generalizar em suas conclusões com base em observações e de usar pressupostos errados na

determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidência e da avaliação dos respectivos resultados.

41. O trabalho de asseguarção raramente envolve a autenticação de documentos e o auditor independente não está treinado para ser, nem se espera que ele seja, especialista nesse tipo de autenticação. Contudo, o auditor independente considera a confiabilidade da informação a ser usada como evidência, por exemplo, fotocópias, fac-símiles, documentos filmados ou digitalizados ou outros documentos eletrônicos, incluindo a consideração dos controles sobre a sua preparação e manutenção, quando relevantes.

Suficiência e adequação da evidência suficiente e apropriada

42. Suficiência é a medida da quantidade da evidência. Adequação é a medida da qualidade da evidência; isto é, a sua relevância e a sua confiabilidade. A quantidade de evidência necessária é afetada pelo risco da informação sobre o objeto conter distorções relevantes (quanto maior o risco, maior o nível de evidência que, provavelmente, será exigido) e também pela qualidade de tal evidência (quanto mais elevada a qualidade, menor o nível de evidência que será exigido). Assim sendo, a suficiência e a adequação de evidência estão inter-relacionadas. Entretanto, a simples obtenção de mais evidência pode não compensar a sua inadequação ou falta de qualidade.
43. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e é dependente das circunstâncias individuais em que é obtida. Podem ser feitas generalizações acerca da confiabilidade de várias espécies de evidências; porém, tais generalizações estão sujeitas a exceções importantes. Mesmo quando a evidência for obtida de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias capazes de afetar a confiabilidade da informação obtida. Por exemplo, a evidência obtida de fonte externa independente pode não ser confiável se a fonte não for abalizada. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as seguintes generalizações acerca da confiabilidade da evidência podem ser úteis:
  - (a) a evidência é mais confiável quando for obtida de fontes independentes, fora da entidade;
  - (b) a evidência que é gerada internamente é mais confiável quando os controles internos são eficazes;
  - (c) a evidência obtida diretamente pelo auditor independente (por exemplo, a observação da aplicação de controle) é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, a indagação acerca da aplicação de controle);
  - (d) a evidência é mais confiável quando em forma documental, seja em papel, em forma eletrônica ou outro meio (por exemplo, a ata de reunião formalmente elaborada é mais confiável do que uma declaração oral subsequente daquilo que foi discutido);
  - (e) a evidência proporcionada por documentos originais é mais confiável do que a evidência proporcionada por fotocópias ou fac-símiles.
44. O auditor independente geralmente obtém mais segurança de evidência consistente quando for obtida de diferentes fontes ou de natureza diferente,

do que de itens de evidência individualmente considerados. Adicionalmente, a obtenção de evidência de fontes diferentes ou de natureza diferente pode indicar que a evidência de item individual não é confiável. Por exemplo, corroborar a informação obtida de fonte independente da entidade pode aumentar a segurança que o auditor independente obtém de representação da parte responsável. Por outro lado, quando a evidência obtida de fonte for inconsistente com a obtida de outra fonte, o auditor independente determina quais procedimentos adicionais de obtenção de evidência são necessários para resolver a inconsistência.

45. Em termos de obter evidência apropriada e suficiente, é geralmente mais difícil obter segurança acerca da informação sobre o objeto cobrindo um período do que acerca da informação sobre o objeto em dado momento. Adicionalmente, as conclusões proporcionadas sobre processos são geralmente limitadas ao período abrangido pelo trabalho; o auditor independente não proporciona conclusões sobre se no futuro o processo continuará a funcionar da maneira especificada.
46. O auditor independente considera a relação entre o custo de obter evidência e a utilidade da informação obtida. Contudo, a questão da dificuldade ou do gasto envolvido não é por si só fundamento válido para omitir procedimento de obtenção de evidência para o qual não há alternativa. O auditor independente usa o seu julgamento profissional e exerce o ceticismo profissional ao avaliar a quantidade e a qualidade da evidência e, por conseguinte, sua suficiência e sua adequação para fundamentar o relatório de asseguarção.

#### Materialidade

47. A materialidade é importante quando o auditor independente determina a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidência e quando ele determina se a informação sobre o objeto está isenta de distorção. Ao considerar a materialidade, o auditor independente compreende e avalia quais fatores podem influenciar as decisões dos usuários previstos. Por exemplo, quando os critérios identificados permitirem variações na apresentação da informação sobre o objeto, o auditor independente considera como a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos usuários previstos. A materialidade é considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, como a magnitude relativa, a natureza e a extensão dos efeitos desses fatores na avaliação ou na mensuração do objeto e os interesses dos usuários previstos. A determinação da materialidade e a importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos em determinado trabalho são assuntos que envolvem o julgamento profissional do auditor independente.

#### Risco do trabalho de asseguarção

48. O risco do trabalho de asseguarção é o risco de que o auditor independente expresse uma conclusão inapropriada caso a informação sobre o objeto contenha distorções relevantes(\*). Em trabalho de asseguarção razoável, o auditor independente reduz o risco de trabalho de asseguarção a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias, de modo a obter garantia razoável

de confiabilidade como fundamento para uma forma positiva de expressão da sua conclusão. O nível do risco do trabalho de asseguarção é mais elevado em trabalho de asseguarção limitada do que em trabalho de asseguarção razoável, por força das diferenças existentes em relação à natureza, à época ou à extensão dos procedimentos de obtenção de evidência. Contudo, em trabalho de asseguarção limitada, a combinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidência é, pelo menos, suficiente para o auditor independente obter um nível significativo de segurança como base para expressar uma conclusão na forma negativa, de que nada chegou ao seu conhecimento. Para ser significativo, é provável que o nível de segurança obtido pelo auditor independente aumente a confiança dos usuários previstos acerca da informação sobre o objeto, a um grau que seja claramente mais do que trivial.

- (\*) a) isso inclui o risco, naqueles trabalhos de relatório direto, em que a informação sobre o objeto consta apenas na conclusão do auditor independente, na qual este conclui inapropriadamente que o objeto está, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o critério XYZ; por exemplo: "em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ"; e  
b) em adição ao risco do trabalho de asseguarção, o Auditor Independente está exposto ao risco de expressar uma conclusão errada quando a informação sobre o objeto não está significativamente distorcida e os riscos de perda decorrentes de litígio, publicidade adversa, ou outros fatos que surgem em conexão com o objeto relatado. Esses riscos não fazem parte dos riscos de trabalho de asseguarção.

49. Em geral, o risco do trabalho de asseguarção pode ser representado pelos seguintes componentes, embora nem todos estes componentes estejam necessariamente presentes ou sejam significativos para todos os trabalhos de asseguarção:

- (a) o risco de que a informação sobre o objeto contenha distorções relevantes, o que, por sua vez, consiste em:
- (i) risco inerente é a suscetibilidade da informação sobre o objeto a uma distorção relevante, pressupondo que não haja controles relacionados; e
  - (ii) risco de controle é o risco de que uma distorção relevante possa ocorrer e não ser evitada, ou detectada e corrigida, em tempo hábil por controles internos relacionados. Quando o risco de controle é relevante para o objeto, algum risco de controle sempre existirá em decorrência das limitações inerentes ao desenho e à operação do controle interno; e
- (b) risco de detecção é o risco de que o auditor independente não detecte uma distorção relevante existente.

O grau em que o auditor independente considera cada um desses componentes é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular, pela natureza do objeto e se está sendo executado um trabalho de asseguarção razoável ou de asseguarção limitada.

## Natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidência

50. A natureza, época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidência variam de um trabalho para outro. Em teoria, são possíveis infinitas variações nos procedimentos de obtenção de evidência. Na prática, porém, essas variações são difíceis de comunicar de forma clara e sem ambiguidade. O auditor independente tenta comunicá-las de forma clara e sem ambiguidade e utiliza a forma apropriada a um trabalho de asseguarção razoável ou a um trabalho de asseguarção limitada. Quando a informação sobre o objeto é composta de diversos aspectos, conclusões separadas podem ser expressas para cada aspecto. Do mesmo modo que nem todas essas conclusões necessitam do mesmo nível de procedimentos de obtenção de evidências, cada conclusão é expressa da forma que seja apropriada, tanto na asseguarção razoável quanto na asseguarção limitada.
51. "Asseguarção razoável" é um conceito que se relaciona com a acumulação de evidência necessária para que o auditor independente conclua com relação à informação sobre o objeto tomada como um todo. Para estar em posição de expressar uma conclusão de forma positiva, exigida em trabalho de asseguarção razoável, é necessário que o auditor independente obtenha evidência apropriada e suficiente, como parte do processo de trabalho sistemático e repetitivo, envolvendo:
- (a) o entendimento do objeto e de outras circunstâncias que, dependendo do objeto, incluem o entendimento do controle interno;
  - (b) com base nesse entendimento, avaliar os riscos de que a informação sobre o objeto possa conter distorções relevantes;
  - (c) resposta aos riscos identificados, incluindo o desenvolvimento de respostas gerais e determinação da natureza, da época e da extensão de outros procedimentos;
  - (d) executar outros procedimentos claramente ligados aos riscos identificados, usando uma combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. Esses procedimentos adicionais envolvem procedimentos substantivos que incluem, quando aplicável, obter informação corroborativa de fontes independentes da parte responsável e, dependendo da natureza do objeto, testes de eficácia operacional de controle; e
  - (e) avaliar a suficiência e a adequação da evidência.
52. "Asseguarção razoável" é menos do que segurança absoluta. Reduzir o risco de trabalho de asseguarção a zero é algo raramente factível ou vantajoso em termos de custo, como resultado de fatores como:
- (a) uso de testes seletivos;
  - (b) limitações inerentes ao controle interno;
  - (c) o fato de que muitas das evidências disponíveis ao auditor independente serem mais persuasivas do que conclusivas;
  - (d) uso do julgamento na obtenção e na avaliação de evidências, bem como na formação de conclusões, com base nessas evidências;

(e) em alguns casos, as características do objeto, quando avaliadas ou mensuradas em comparação com os critérios identificados.

53. Tanto os trabalhos de asseguarção razoável como os de asseguarção limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, no contexto do processo de trabalho sistemático e repetitivo, que inclui a obtenção de entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho. No entanto, a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências apropriadas e suficientes, em trabalho de asseguarção limitada, são propositadamente limitadas em comparação a um trabalho de asseguarção razoável. No caso de alguns objetos, podem existir normas específicas de orientação sobre os procedimentos para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes para trabalho de asseguarção limitada. Por exemplo, a norma NBC TR 2400 – Trabalhos de Revisão de Demonstrações Contábeis estabelece que a evidência apropriada e suficiente para revisões é obtida primordialmente por meio de procedimentos analíticos e indagações. Na falta de norma específica, esses procedimentos variarão conforme as circunstâncias do trabalho, em particular: o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e de custo. Tanto nos trabalhos de asseguarção razoável como nos de asseguarção limitada, se o auditor independente tomar conhecimento de assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma modificação relevante nas informações sobre o objeto, o auditor deve executar outros procedimentos suficientes que permitam incluir tal assunto no seu relatório.

Quantidade e qualidade da evidência disponível

54. A quantidade ou a qualidade de evidência disponível é afetada pelas:
- (a) características do objeto e da informação sobre o objeto. Por exemplo, pode ser esperada evidência menos objetiva, quando a informação acerca do objeto for voltada para o futuro e não histórica (ver item 32); e
  - (b) outras circunstâncias do trabalho, que não as características do objeto, quando se possa esperar que a evidência existente não esteja disponível em função, por exemplo, da época de contratação do auditor independente, da política de retenção de documentos da entidade ou de restrição imposta pela parte responsável.

Geralmente, a evidência disponível é mais persuasiva do que conclusiva.

55. Uma conclusão sem ressalva não é apropriada para nenhum dos tipos de trabalhos de asseguarção, no caso de limitação relevante na extensão do trabalho do auditor independente, isto é, quando:
- (a) as circunstâncias impeçam o auditor independente de obter a evidência requerida para reduzir o risco de trabalho de asseguarção ao nível apropriado; ou

- (b) a parte responsável ou o contratante imponha restrição que impeça o auditor independente de obter a evidência requerida para reduzir o risco do trabalho de asseguarção ao nível apropriado.

### **Relatório de asseguarção**

- 56. O auditor independente apresenta relatório contendo uma conclusão que expresse a segurança obtida acerca da informação sobre o objeto. As NBC TAs, NBC TRs e NBC TOs estabelecem os elementos básicos dos relatórios de asseguarção. Adicionalmente, o auditor independente considera outras responsabilidades referentes à emissão de relatório, inclusive a comunicação com os responsáveis pela governança corporativa, quando apropriado.
- 57. Em trabalho baseado em afirmações, a conclusão do auditor independente pode ser redigida:
  - (a) em termos da afirmação da parte responsável (por exemplo: "Em nossa opinião, a afirmação da parte responsável de que os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ, é adequada"); ou
  - (b) diretamente em termos do objeto e dos critérios (por exemplo, "Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ").

Em trabalho de relatório direto, a conclusão do auditor independente é redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios.

- 58. Em trabalho de asseguarção razoável, o auditor independente expressa a conclusão de forma positiva, por exemplo: "Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ". Esta forma de expressão conduz à "asseguarção razoável". Tendo executado procedimentos de obtenção de evidência de natureza, época e extensão que foram razoáveis, dadas as características do objeto e outras circunstâncias relevantes do trabalho descritas no relatório de asseguarção, o auditor independente obteve evidência apropriada e suficiente para reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível aceitavelmente baixo.
- 59. Em trabalho de asseguarção limitada, o auditor independente expressa a conclusão de forma negativa, por exemplo, "Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os controles internos não são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ". Esta forma de expressão conduz a um nível de "asseguarção limitada" que é proporcional ao nível dos procedimentos de obtenção de evidência aplicados pelo auditor independente, dadas as características do objeto e outras circunstâncias do trabalho descritas no relatório de asseguarção.
- 60. O auditor independente não expressa uma conclusão sem ressalvas para nenhum dos dois tipos de trabalho de asseguarção quando existirem as circunstâncias descritas a seguir e, no julgamento do auditor independente, o efeito do assunto seja ou possa ser relevante:

- (a) exista limitação no alcance do trabalho do auditor independente (ver item 55). O auditor independente expressa uma conclusão com ressalva ou uma abstenção de conclusão, dependendo de quão relevante ou disseminada seja a limitação. Em alguns casos, o auditor independente considera retirar-se do trabalho;
- (b) nos casos em que:

- (i) a conclusão do auditor independente seja redigida em termos da afirmação da parte responsável e que essa afirmação não seja adequada, em todos os seus aspectos relevantes; ou
- (ii) a conclusão do auditor independente seja redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios e a informação sobre o objeto contenha distorção relevante, o auditor independente expressa uma conclusão com ressalva ou adversa, dependendo de quão relevante ou disseminado seja o assunto.(\*)

(\* ) Naqueles trabalhos de relatório direto, onde a informação sobre o objeto consta apenas na conclusão do auditor independente, este conclui que o objeto não está de acordo, em todos os aspectos relevantes, com os critérios, como por exemplo: "em nossa opinião, exceto [...], os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ". Estas conclusões poderiam ser consideradas como ressalvadas (ou adversas, conforme o caso).

- (c) quando for identificado, após o trabalho ter sido aceito, que os critérios são inadequados ou que o objeto não é apropriado para o trabalho de asseguarção, o auditor independente expressa:
  - (i) uma conclusão com ressalva ou uma conclusão adversa, dependendo de quão relevante ou disseminado seja o assunto, quando critérios ou objetos não apropriados induzirem os usuários previstos a erro; ou
  - (ii) uma conclusão com ressalvas ou uma abstenção de conclusão, dependendo de quão relevante ou disseminado seja o assunto, nos demais casos.

Em alguns casos, o auditor independente considera retirar-se do trabalho.

### **Uso indevido do nome do auditor independente**

61. Um auditor independente está associado a um objeto quando emite um relatório sobre a informação acerca do objeto, ou quando consente em ter seu nome associado profissionalmente ao objeto. Se o auditor independente não estiver associado dessa maneira, terceiros não podem presumir a sua responsabilidade. Se o auditor independente tomar conhecimento de que uma parte está usando indevidamente seu nome em associação com o objeto, ele requer dessa parte que não continue a fazê-lo. O auditor independente também considera que outros passos possam ser necessários, como informar

quaisquer terceiros usuários previstos de que se tenha conhecimento acerca do uso indevido de seu nome, ou procurar aconselhamento jurídico.

Perspectiva do setor público

Esta Estrutura Conceitual é relevante para todos os Profissionais de Contabilidade no setor público que sejam independentes da entidade para a qual executam trabalhos de asseguarção. Quando os Profissionais de Contabilidade do setor público não forem independentes da entidade para a qual executam um trabalho de asseguarção, deve ser adotada a orientação contida no item 1(a).

## APÊNDICE

### Diferenças entre trabalho de asseguarção razoável e de asseguarção limitada

Este Apêndice apresenta as diferenças entre um trabalho de asseguarção razoável e um trabalho de asseguarção limitada descritos na Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguarção.

Tipo de trabalho	Objetivo	Procedimentos de obtenção de evidência	Relatório de Asseguarção
Trabalho de asseguarção razoável	Reduzir o risco do trabalho de asseguarção razoável a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, como base para forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente (item 11).	É obtida evidência adequada e suficiente como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo que inclui: <ul style="list-style-type: none"><li>• entendimento das circunstâncias do trabalho;</li><li>• determinação dos riscos;</li><li>• resposta aos riscos identificados;</li><li>• execução de procedimentos adicionais pelo uso de combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem procedimentos substantivos, que incluem, quando aplicável, a obtenção de informação corroborativa e dependendo da natureza do objeto, testes de</li></ul>	Descrição das circunstâncias do trabalho e da forma positiva de expressão da conclusão (item 58).

		<p>eficácia operacional dos controles; e</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• avaliação da suficiência e adequação da evidência (itens 51 e 52).</li> </ul>	
Trabalho de asseguração limitada	<p>Redução no risco de trabalho de asseguração limitada a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, mas em que o risco seja maior do que em trabalho de asseguração razoável, como base para forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente (item 11).</p>	<p>É obtida evidência apropriada e suficiente como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo que inclui a obtenção de compreensão do objeto e de outras circunstâncias do trabalho, cujos procedimentos são deliberadamente limitados em relação a trabalho de asseguração razoável (item 53).</p>	<p>Descrição das circunstâncias do trabalho e da forma negativa de expressão da conclusão (item 59)</p>