

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

## **NBC TO – DE ASSEGURAÇÃO CONTÁBIL**

NBC TO 3000, NBC TO 3402 e CTO 01



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

**Edição eletrônica**

**Edição sob responsabilidade de:**

**JUAREZ DOMINGUES CARNEIRO**  
**Presidente do Conselho Federal de Contabilidade**

**VERÔNICA SOUTO MAIOR**  
**Vice-presidente Técnica**

**LUIZ CARLOS DE SOUZA**  
**Coordenador Adjunto da Câmara Técnica**

**JOSÉ LUÍS CORRÊA GOMES**  
**Coordenador de Execução Técnica**

**HÉLIO JOSÉ CORAZZA**  
**Contador**

**Capa: MARCUS HERMETO**

---

Conselho Federal de Contabilidade

Normas brasileiras de contabilidade: NBC TO – de asseguarção contábil: NBC TO 3000 e NBC TO 3402/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

Publicação eletrônica.  
[81] p.

1. Normas Brasileiras de Contabilidade - Brasil. 2. Asseguarção Contábil - Auditoria. I. Título.

CDU – 657.6(81)(083.74)

---

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

## APRESENTAÇÃO

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

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

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

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

**Juarez Domingues Carneiro**

**Presidente**

## **ATUALIZAÇÕES**

**De 14/09/2012:**

- **Incluído o CTO 01 face à edição da Resolução CFC nº 1.407/12.**

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC TO – DE ASSEGURAÇÃO CONTÁBIL

NBC TO 3000, NBC TO 3402 e CTO 01

Numeração	CFC Resolução	Nome da norma	Fl.
<u>NBC TO 3000</u>	<u>1.160/09</u>	<u>Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão</u>	4
<u>NBC TO 3402</u>	<u>1.354/11</u>	<u>Relatórios de Asseguração de Controles em Organização Prestadora de Serviços</u>	20
<u>CTO 01</u>	<u>1.407/12</u>	<u>Emissão de Relatório de Asseguração Relacionado com Sustentabilidade e Responsabilidade Social</u>	59

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.160/09

*Aprova a NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão.*

[Voltar ao índice](#)

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

**CONSIDERANDO** que o Grupo de Estudo de Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, elaborou a minuta de NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão,

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar a NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Brasília, 13 de fevereiro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC Nº. 922

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TO 3000 – TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO DIFERENTE DE**  
**AUDITORIA E REVISÃO** (Redação dada pela Resolução CFC n° 1.163/09)

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>PARTE A – NORMA DE ASSEGURAÇÃO</b>	<b>1 – 56</b>
<b>Introdução</b>	<b>1 – 2</b>
<b>Relação com outras normas</b>	<b>3</b>
<b>Requisito ético</b>	<b>4 – 5</b>
<b>Controle de qualidade</b>	<b>6</b>
<b>Aceitação e continuação do trabalho</b>	<b>7 – 9</b>
<b>Acordo sobre os termos do trabalho</b>	<b>10 – 11</b>
<b>Planejamento e execução do trabalho</b>	<b>12 – 25</b>
Avaliação da adequação do objeto	18
Avaliação da adequação dos critérios	19 – 21
Relevância e risco do trabalho de asseguração	22 – 25
<b>Utilização de serviço de especialista</b>	<b>26 – 32</b>
<b>Obtenção de evidência</b>	<b>33 – 40</b>
Representação da parte responsável	38 – 40
<b>Consideração de eventos subseqüentes</b>	<b>41</b>
<b>Documentação</b>	<b>42 – 44</b>
<b>Preparação do relatório de asseguração</b>	<b>45 – 53</b>
Conteúdo do relatório de asseguração	49 – 50
Conclusões com ressalvas, conclusões adversas e abstenção de conclusão	51 – 53
<b>Outras responsabilidades de informação</b>	<b>54 – 56</b>
<b>PARTE B – ASPECTOS DE INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL</b>	<b>57 – 77</b>
<b>APLICÁVEIS A TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO</b>	
<b>Considerações gerais</b>	<b>57 – 58</b>
<b>Perda de independência</b>	<b>59</b>
<b>Interesses financeiros</b>	<b>60 – 62</b>
Membros da equipe e membros imediatos da família	61
Firma de auditoria	62
<b>Empréstimos</b>	<b>63 – 65</b>
<b>Compra de produtos</b>	<b>66</b>
<b>Relacionamentos familiares e pessoais</b>	<b>67</b>
<b>Vínculo empregatício com clientes de asseguração</b>	<b>68 – 70</b>
<b>Honorários contingentes</b>	<b>71 – 73</b>
<b>Prestação de outros serviços</b>	<b>74 – 77</b>

## PARTE A - NORMA DE ASSEGURAÇÃO

### Introdução

1. O objetivo desta Norma é estabelecer princípios básicos e procedimentos essenciais, além de fornecer orientação aos auditores independentes, para a realização de trabalhos de asseguração (também conhecidos pelos profissionais da área como trabalhos de “Assurance”) que não sejam de auditoria ou revisão de informações financeiras históricas, que estão sujeitos a normas específicas.
2. Esta Norma utiliza os termos “trabalho de Asseguração Razoável” e “trabalho de Asseguração Limitada” para diferenciar dois tipos de trabalho de asseguração que o auditor independente pode realizar. O objetivo de trabalho de Asseguração Razoável é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, para que possa servir de base para que o auditor independente emita sua conclusão na forma positiva. O objetivo de trabalho de Asseguração Limitada é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitável nas circunstâncias, porém em um nível maior de risco do que em trabalho de Asseguração Razoável, para dar suporte à conclusão do auditor independente na forma negativa, ou seja, o auditor independente conclui que não tem conhecimento de nenhuma modificação relevante que deva ser feita nas informações sujeitas à Asseguração Limitada.

Circunstâncias do trabalho incluem os termos do trabalho, inclusive se ele se refere a trabalho de Asseguração Razoável ou Limitada, as características do objeto, os critérios a utilizar, as necessidades dos usuários previstos, as características relevantes e o ambiente da parte responsável, além de outras questões como eventos, operações, condições e práticas, que podem ter efeito significativo sobre o trabalho.

O tipo de segurança, as circunstâncias em geral, principalmente a natureza do trabalho, é que determinam o grau dos diferentes riscos que o auditor independente deve considerar:

- (a) risco de que o objeto esteja substancialmente errado em razão de riscos inerentes às circunstâncias do trabalho ou de riscos de controles;
- (b) risco de que o auditor independente não detecte erro relevante que possa existir.

### Relação com outras normas

3. O auditor independente deve seguir o disposto nesta Norma, além de outras normas pertinentes, conforme aplicável, durante a realização de trabalho de asseguração, que não se constitua em auditoria nem em revisão limitada de informações financeiras históricas de que tratam as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

### Requisito ético

4. O auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e as normas de independência profissional aplicáveis para trabalhos de asseguração, descritas na Parte B desta Norma.
5. Esses normativos estabelecem as condições e os procedimentos para o cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos executados pelos auditores independentes, os quais devem ser cumpridos por todos os membros da equipe de trabalho.

### Controle de qualidade

6. De acordo com a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade, o auditor independente deve estabelecer procedimentos e critérios relativos à supervisão e ao controle de qualidade, com ênfase no controle interno. Assim, deve implantar formalmente e manter documentados regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade que garantam a qualidade dos serviços executados.

Entre os elementos de controle de qualidade, incluem-se: (i) a avaliação permanente da carteira de clientes; (ii) a avaliação quanto à capacidade de atendimento do cliente em face da estrutura existente; o grau de independência; as habilidades, a competência e a supervisão dos trabalhos pela equipe técnica designada; (iii) programa de controle de qualidade periódico de serviços executados; e (iv) política de execução dos trabalhos, incluindo-se documentação, designação de recursos humanos, supervisão e revisão.

### **Aceitação e continuação do trabalho**

7. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguração se o seu objeto, avaliado conforme item 18, for de responsabilidade de uma parte que não sejam os usuários previstos nem o auditor independente. Usuários previstos são: pessoa, pessoas ou grupo para quem o auditor independente submeterá o seu relatório de asseguração. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não o único. Se a parte responsável for o único usuário previsto não se aplica esta norma e sim a norma sobre procedimentos previamente acordados. O reconhecimento pela parte responsável do objeto da asseguração serve de comprovação de que existe relacionamento adequado e estabelece a base de entendimento comum da responsabilidade de cada uma das partes. A forma mais adequada para documentar o entendimento da parte responsável é providenciar termo de responsabilidade formal. Na falta desse termo, o auditor independente deve avaliar:
  - (a) se é adequado aceitar o trabalho. Essa aceitação pode ser adequada quando, por exemplo, outras fontes, como legislação ou contrato, indicam a responsabilidade;
  - (b) caso o trabalho seja aceito, essas circunstâncias devem ser divulgadas no relatório de asseguração.
8. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguração se, com base em conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, nada indique ao auditor que não se possa cumprir com as exigências do Código de Ética ou das normas aplicáveis e, adicionalmente, esse trabalho contiver as seguintes características:
  - (a) o objeto é apropriado;
  - (b) os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos;
  - (c) o auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que respaldarão sua conclusão;
  - (d) a conclusão do auditor independente, quer seja em forma de “Asseguração Razoável” ou “Asseguração Limitada”, puder estar contida em relatório escrito;
  - (e) o auditor independente se satisfaz que há um propósito racional para o trabalho. Se houver uma limitação relevante na extensão de seu trabalho, provavelmente o trabalho não terá um propósito racional. O auditor independente pode considerar, também, que o contratante tem a intenção de associar o nome do auditor ao objeto de maneira não apropriada.

Além disso, se a parte contratante (a “contratante”) não for a responsável pelo objeto, o auditor independente deve considerar as conseqüências de possíveis limitações no acesso a registros, à documentação e outras informações de que possa necessitar para concluir o seu trabalho.

9. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguarção se tiver certeza que as pessoas que realizarão o trabalho possuem, em seu conjunto, as competências profissionais necessárias. O auditor independente pode ser solicitado a realizar trabalhos de asseguarção para uma ampla variedade de objetos. Alguns desses objetos podem exigir habilidades e conhecimentos especializados, além daqueles que normalmente o auditor independente possui (ver itens 26 a 32).

### **Acordo sobre termos do trabalho**

10. O auditor independente deve acordar os termos do trabalho com o contratante. Para evitar mal-entendidos, os termos acordados devem ser formalizados em carta de contratação ou qualquer outro tipo apropriado de contrato, conforme determinado em resolução própria emitida pelo CFC. Se o contratante não for a parte responsável pelo objeto, a natureza e o conteúdo da carta de contratação ou do contrato podem variar. A existência de determinação legal pode satisfazer o requerimento sobre a aceitação dos termos do trabalho. Mesmo nessas situações, a carta de contratação pode ser útil tanto para o auditor independente como para o contratante.
11. O auditor independente deve avaliar a adequação de pedido, feito antes da conclusão de trabalho de asseguarção, para alterá-lo para um tipo que não seja de asseguarção ou, ainda, para alterar trabalho de Asseguarção Razoável para de Asseguarção Limitada, e só deve concordar com a alteração se houver justificativa razoável. Qualquer alteração das circunstâncias afetando as exigências dos usuários previstos ou mal-entendido em relação à natureza do trabalho costuma servir de justificativa para o pedido de alteração do trabalho. Se essa alteração ocorrer, o auditor independente não deve descartar as evidências obtidas antes da alteração.

### **Planejamento e execução do trabalho**

12. O auditor independente deve planejar o trabalho para que seja executado com eficácia. O planejamento inclui o desenvolvimento de estratégia global para o alcance, a ênfase, a época e a condução do trabalho, além de plano de trabalho, incluindo a abordagem detalhada da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências que serão realizados, além das razões para a sua seleção. Um planejamento adequado ajuda a dedicar atenção apropriada a áreas importantes do trabalho, identificar tempestivamente eventuais problemas e organizar e gerenciar o trabalho de forma adequada, para que seja realizado eficaz e eficientemente. Planejar adequadamente também auxilia o auditor independente a distribuir, de forma apropriada, tarefas entre membros da equipe de trabalho, além de facilitar a orientação, a supervisão e a revisão do trabalho. Adicionalmente, se for o caso, ajuda na coordenação dos trabalhos realizados por outros auditores independentes e especialistas. A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme as circunstâncias, como, por exemplo, o tamanho e a complexidade da entidade, bem como a experiência anterior do auditor independente com esta. Exemplos dos principais aspectos a considerar, incluem-se:
- (a) termos do trabalho;
  - (b) características do objeto e critérios identificados;
  - (c) processo de trabalho e possíveis fontes de evidência;
  - (d) entendimento do auditor independente sobre a entidade e seu ambiente, inclusive os riscos das informações sobre o objeto estarem significativamente incorretas;
  - (e) identificação dos usuários previstos e suas necessidades, além da avaliação da relevância e dos componentes do risco do trabalho de asseguarção;

- (f) pessoal e especialização requeridos, inclusive a natureza e a extensão do envolvimento de especialistas.
13. O planejamento não é uma fase isolada, constituindo um processo contínuo e interativo, desenvolvido ao longo do trabalho, posto que o auditor independente pode eventualmente ter de alterar a estratégia global e o plano de trabalho, em razão de imprevistos, alterações de condições ou evidências obtidas por meio de procedimentos de obtenção de evidência, e, conseqüentemente, a natureza, a época e a extensão planejadas dos procedimentos restantes.
14. O auditor independente deve planejar e realizar o trabalho com ceticismo profissional, reconhecendo, dessa forma, que podem existir circunstâncias que façam com que as informações sobre o objeto estejam significativamente incorretas. Essa atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente realiza uma avaliação crítica e questionadora da validade da evidência obtida e fica alerta em relação às evidências que contradizem ou colocam em questão a confiabilidade dos documentos ou das declarações feitas pela parte responsável pelo objeto.
15. O auditor independente deve obter entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho, suficiente para identificar e avaliar os riscos das informações sobre esse objeto estarem significativamente incorretas, e suficiente para definir e executar procedimentos adicionais de obtenção de evidências.
16. A obtenção do entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho é parte fundamental do planejamento e da realização de trabalho de asseguarção. Esse entendimento fornece ao auditor independente parâmetro para o exercício do seu julgamento profissional ao longo dos trabalhos, por exemplo, quando:
- (a) são consideradas as características do objeto;
  - (b) é avaliada a adequação dos critérios;
  - (c) são identificados os aspectos em que uma consideração especial pode ser necessária, por exemplo, fatores indicativos de fraude e da necessidade de habilidades especializadas ou do trabalho de especialista;
  - (d) são definidos e continuamente avaliados a adequação de níveis quantitativos de relevância (se for o caso) e os fatores qualitativos desta;
  - (e) são desenvolvidas as expectativas a serem utilizadas na aplicação de procedimentos de revisão analítica;
  - (f) são definidos e executados procedimentos adicionais de obtenção de evidências, para reduzir o risco de asseguarção a um nível adequado;
  - (g) são avaliadas as evidências, inclusive da razoabilidade das declarações orais e escritas obtidas da parte responsável pelo objeto.
17. O auditor independente usa seu julgamento profissional para determinar a extensão do entendimento necessário sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho e, ainda, considera se esse entendimento é suficiente para avaliar os riscos de que as informações sobre o objeto possam estar significativamente incorretas. Normalmente o auditor independente tem entendimento menos profundo que o da parte responsável pelo objeto.

### **Avaliação da adequação do objeto**

18. O auditor independente deve avaliar a adequação do objeto. Um objeto adequado tem as seguintes características:

- (a) é identificável e passível de avaliação ou mensuração uniforme baseada em critérios identificados;
- (b) as informações sobre esse objeto podem ser submetidas aos procedimentos que proporcionem evidência suficiente e que permitam conclusão apropriada, quer se trate de Asseguração Razoável ou de Asseguração Limitada.

O auditor independente também deve identificar as características do objeto que são particularmente relevantes para os usuários previstos e que devem, ainda, estar descritas no relatório de asseguração. Conforme indicado no item 8, o auditor independente não pode aceitar trabalho de asseguração a menos que seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indique que o objeto é apropriado. Entretanto, caso o auditor independente, após a aceitação do trabalho, chegue à conclusão de que o objeto não é apropriado, ele deve emitir uma conclusão com ressalvas ou adversa ou deve se abster de apresentar uma conclusão. Em alguns casos, ele avalia se deve retirar-se do trabalho.

### **Avaliação da adequação dos critérios**

19. O auditor independente deve avaliar a adequação dos critérios de avaliação ou de mensuração do objeto. Critérios adequados têm as seguintes características:
- (a) Relevância – critérios relevantes contribuem para a tomada de decisão pelos usuários previstos;
  - (b) Integridade – critérios são suficientemente completos quando os fatores relevantes, que podem influenciar nas conclusões no contexto do trabalho, não foram omitidos. Critérios completos incluem, quando relevantes, pontos de referência (*benchmarks*) para divulgação e apresentação;
  - (c) Confiabilidade – critérios confiáveis permitem avaliação ou mensuração razoavelmente uniformes do objeto que inclui, quando relevante, a apresentação e a divulgação, de acordo com a prática de mercado reconhecida em situações similares;
  - (d) Neutralidade – critérios neutros contribuem para conclusões sem vícios;
  - (e) Entendimento – critérios compreensíveis possibilitam conclusões claras e completas e sem risco de interpretações significativamente diferentes.

Conforme mencionado no item 8, o auditor independente só deve aceitar trabalho de asseguração se o seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indicar que os critérios a serem utilizados são adequados. Após a aceitação do trabalho, no entanto, caso o auditor independente conclua que os critérios não são adequados, ele deve proceder como indicado no item 18.

20. Os critérios, aos quais se refere o item anterior, podem ser estabelecidos ou desenvolvidos especificamente. Normalmente, os critérios estabelecidos são adequados quando são relevantes para as necessidades dos usuários previstos. Quando existirem critérios estabelecidos para determinado objeto, usuários específicos podem combinar outros critérios para suas finalidades específicas. Por exemplo, diferentes parâmetros podem ser utilizados como critérios estabelecidos na avaliação da eficácia dos controles internos. Contudo, usuários específicos podem desenvolver um conjunto de critérios mais detalhado, que atendam às suas necessidades específicas. Nesses casos, o relatório de asseguração deve:
- (a) destacar, sempre que relevante para as circunstâncias do trabalho, que os critérios não são baseados em leis ou normas nem foram emitidos por órgãos especializados; e
  - (b) declarar que o relatório destina-se para o uso de usuários específicos e atende a seus propósitos.

21. Para alguns objetos, é provável que não existam critérios estabelecidos. Nesses casos, são desenvolvidos critérios específicos. O auditor independente deve avaliar se esses critérios desenvolvidos podem gerar relatório de asseguarção suscetível de induzir os usuários previstos a erro. O auditor independente deve obter dos usuários previstos ou do contratante confirmação de que esses critérios são adequados para os propósitos dos usuários previstos. O auditor independente deve considerar como a falta dessa confirmação pode afetar o que deve ser feito para avaliar a adequação dos critérios identificados, e a informação fornecida sobre os critérios no relatório de asseguarção.

### **Relevância e risco do trabalho de asseguarção**

22. O auditor independente deve considerar a relevância e o risco do trabalho de asseguarção no planejamento e execução de seu trabalho.
23. O auditor independente considera a relevância ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências, e ao avaliar se as informações sobre o objeto não contêm imprecisões. A consideração da relevância exige que o auditor independente compreenda e avalie quais fatores podem influenciar as decisões dos usuários previstos. Por exemplo, quando os critérios identificados permitem diferentes apresentações das informações sobre o objeto, o auditor independente avalia como a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos usuários previstos. A relevância é considerada em termos de fatores quantitativos e qualitativos, tais como a magnitude, a natureza e a extensão do efeito desses fatores sobre a avaliação ou a mensuração do objeto e os interesses dos usuários previstos. A avaliação da relevância e da importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos em determinado trabalho são assuntos de julgamento do auditor independente.
24. O auditor independente deve reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível aceitável baixo nas circunstâncias do trabalho. Em trabalhos de Asseguarção Razoável, o auditor independente reduz o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, para obter segurança razoável que possa servir de base para sua conclusão na forma positiva. O nível de risco do trabalho de asseguarção é maior em trabalho de Asseguarção Limitada que em trabalho de Asseguarção Razoável devido à diferença na natureza, época ou extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Entretanto, em trabalho de Asseguarção Limitada, a combinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências é suficiente, pelo menos, para que o auditor independente possa obter um nível significativo de segurança para dar suporte à conclusão na forma negativa. Para ser significativo, o nível de segurança obtido deve transmitir aos usuários previstos confiança nas informações sobre o objeto claramente relevante.
25. Em geral, o risco do trabalho de asseguarção inclui o risco inerente, o de controle e o de detecção. O grau de consideração que o auditor independente atribui a cada um desses elementos é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular a natureza do objeto e o tipo de trabalho que está sendo realizado: de Asseguarção Razoável ou Limitada.

### **Utilização de serviço de especialista**

26. Quando se recorre ao trabalho de especialista para a obtenção e avaliação de evidências, o auditor independente e o especialista devem possuir, em conjunto, habilidade e conhecimento adequados em relação ao objeto e aos critérios, para que o auditor independente possa determinar que foram obtidas evidências adequadas e suficientes.
27. O objeto e os critérios de alguns trabalhos de asseguarção podem incluir aspectos que exigem conhecimento e habilidades especializados na obtenção e na avaliação de evidências. Nesses casos, o auditor independente pode usar o trabalho de pessoas de outras áreas profissionais,

chamados especialistas, que possuam o conhecimento e as habilidades necessários. A presente Norma não fornece orientação relativamente à utilização dos serviços de especialista em trabalhos nos quais houver mútua responsabilidade do auditor independente e do especialista.

28. Zelo profissional é uma qualidade exigida de todas as pessoas, inclusive dos especialistas, envolvidas em trabalho de asseguarção, às quais são atribuídas diferentes responsabilidades. O nível de competência necessário para a realização desses trabalhos varia de acordo com a natureza de suas responsabilidades. Apesar de não se exigir dos especialistas a mesma competência ao desempenhar todos os aspectos de trabalho de asseguarção que o auditor independente possui, este deve assegurar-se de que eles disponham de entendimento suficiente das normas aplicáveis para que possam relacionar os serviços que lhes foram confiados ao objetivo de asseguarção.
29. O auditor independente deve adotar procedimentos de controle de qualidade que consideram a responsabilidade de cada indivíduo envolvido no trabalho de asseguarção, inclusive os serviços de quaisquer especialistas que não sejam contadores, para assegurar a conformidade com a presente Norma e outras normas relevantes no contexto das suas responsabilidades.
30. O auditor independente deve envolver-se no trabalho e compreender o serviço para o qual o especialista é utilizado na extensão que lhe permita aceitar a responsabilidade pela conclusão em relação às informações sobre o objeto. O auditor independente avalia até que ponto os serviços de especialista devem ser utilizados para formar a sua própria conclusão.
31. Do auditor independente não é esperado que possua o mesmo conhecimento especializado e as habilidades do especialista. Deve, no entanto, estar apto e ter conhecimento suficiente para:
  - (a) definir os objetivos dos serviços atribuídos e como estes estão relacionados ao objetivo do trabalho;
  - (b) avaliar a razoabilidade das premissas, dos métodos e dos dados-fonte utilizados pelo especialista; e
  - (c) avaliar a razoabilidade das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.
32. O auditor independente deve obter evidência suficiente e adequada de que o serviço do especialista é apropriado para as finalidades do trabalho de asseguarção. Ao avaliar a suficiência e a adequação das evidências fornecidas pelo especialista, o auditor independente leva em conta:
  - (a) a competência profissional do especialista, inclusive sua experiência e objetividade;
  - (b) a razoabilidade das premissas, métodos e dados-fonte utilizados pelo especialista; e
  - (c) a razoabilidade e a relevância das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.

### **Obtenção de evidência**

33. O auditor independente deve obter evidências adequadas e suficientes para fundamentar a sua conclusão. A suficiência é a medida da quantidade de evidências, enquanto a adequação mede a sua qualidade, ou seja, sua relevância e confiabilidade. O auditor independente considera a relação entre o custo da obtenção de evidências e a utilidade das informações obtidas. Entretanto, a questão da dificuldade ou do custo envolvido não é, por si só, base válida para deixar de realizar procedimento de obtenção de evidências para o qual não há alternativa. O auditor independente usa o seu julgamento profissional e exerce o seu ceticismo para a avaliação da quantidade e da qualidade das evidências e, portanto, da sua suficiência e adequação, para fundamentar o relatório de asseguarção.

34. O trabalho de asseguarção raramente envolve a autenticação de documentos, e o auditor independente não está treinado para ser, nem dele se espera que seja, especialista em tal autenticação. Contudo, o auditor independente considera a confiabilidade da informação utilizada como evidência, por exemplo, fotocópias, *fac-símiles*, documentos filmados ou digitalizados ou outros documentos eletrônicos, incluindo, se relevante, a consideração dos controles sobre sua preparação e manutenção.
35. Evidências suficientes e adequadas para o trabalho de Asseguarção Razoável são obtidas como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo envolvendo:
- (a) a obtenção de entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho que, dependendo desse objeto, inclui entender o funcionamento dos controles internos;
  - (b) a avaliação dos riscos de que as informações sobre o objeto possam ser enganosas, considerando o entendimento descrito na alínea (a);
  - (c) a consideração dos riscos avaliados, inclusive o desenvolvimento de respostas globais, e a determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais;
  - (d) a execução de procedimentos adicionais claramente vinculados aos riscos identificados, usando uma combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reprocessamento, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem testes substantivos, inclusive a obtenção de informações corroborativas com fontes independentes da entidade e, dependendo da natureza do objeto, testes da eficácia operacional dos controles; e
  - (e) a avaliação da suficiência e da adequação das evidências.
36. Asseguarção Razoável não proporciona segurança absoluta o que raramente se consegue. De qualquer modo, é importante reduzir o risco do trabalho de asseguarção ao máximo, dada a existência de fatores tais como:
- (a) uso de testes seletivos;
  - (b) limitações inerentes dos controles internos;
  - (c) fato de muitas das evidências disponibilizadas ao auditor independente serem persuasivas em vez de conclusivas;
  - (d) uso de julgamento na obtenção e na avaliação de evidências, bem como na formação de conclusões, com base nessas evidências;
  - (e) em alguns casos, características do objeto.
37. Tanto os trabalhos de Asseguarção Razoável como os de Asseguarção Limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas para a obtenção de evidências adequadas e suficientes, no contexto de processo de trabalho sistemático e repetitivo, que inclui a obtenção de entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências adequadas e suficientes, em trabalho de Asseguarção Limitada, são, no entanto, propositadamente limitadas em relação às de Asseguarção Razoável. No caso de alguns objetos, podem existir normas específicas de orientação sobre os procedimentos para a obtenção de evidências adequadas e suficientes para o trabalho de Asseguarção Limitada. Na falta de norma específica, esses procedimentos variam 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 alteração relevante nas informações sobre o objeto, deve tratá-lo realizando outros procedimentos suficientes que permitam incluí-lo no seu relatório.

## **Representação da parte responsável**

38. O auditor independente deve obter, da parte responsável pelo objeto, representações apropriadas. A obtenção de carta de responsabilidade confirmando representações orais reduz a possibilidade de mal-entendidos entre o auditor independente e a parte responsável. Em particular, o auditor independente deve solicitar da parte responsável carta de responsabilidade que avalie ou meça o objeto em relação aos critérios identificados, seja ela disponibilizada ou não, como asserção aos usuários previstos. A ausência de declaração por escrito normalmente dá origem a conclusão com ressalvas ou a abstenção de conclusão devido à limitação do alcance do trabalho. O auditor independente também pode incluir restrição ao uso do relatório de asseguarção.
39. Ao longo do trabalho de asseguarção, a parte responsável pode fazer representação ao auditor independente, seja ela espontânea ou em decorrência de indagações específicas. Sempre que tais representações estejam relacionadas a assuntos relevantes para a avaliação ou a mensuração do objeto, o auditor independente deve:
- (a) avaliar sua razoabilidade e consistência em relação a outras evidências obtidas, inclusive outras representações;
  - (b) considerar se o autor das representações está, em princípio, bem informado sobre esses assuntos;
  - (c) obter evidências corroborativas no caso de trabalho de Asseguarção Razoável. O auditor independente também pode buscar essas evidências corroborativas no caso de trabalho de Asseguarção Limitada.
40. A representação da parte responsável não pode substituir outras evidências que seriam, normalmente, disponibilizadas. A incapacidade para obter evidências adequadas e suficientes em relação a assunto que tenha, ou possa vir a ter, efeito relevante sobre a avaliação ou a mensuração do objeto, pois elas deveriam ser disponibilizadas, constitui limitação no alcance do trabalho, mesmo no caso de ter sido recebida representação da parte responsável sobre o assunto.

## **Consideração de eventos subseqüentes**

41. O auditor independente deve considerar o efeito causado às informações sobre o objeto e ao relatório de asseguarção de eventos ocorridos até a data do relatório de asseguarção. O grau de consideração dado a eventos subseqüentes depende da possibilidade que tais eventos possam afetar as informações sobre o objeto e a adequação da conclusão do auditor independente. Em alguns trabalhos de asseguarção, levar em conta eventos subseqüentes pode não ser importante em razão da natureza do objeto. Por exemplo, quando o trabalho requer uma conclusão sobre a exatidão de dado estatístico em determinado momento, os eventos que ocorrem entre esse momento e a data do relatório de asseguarção podem não afetar a conclusão nem exigir sua divulgação no dado estatístico ou no relatório de asseguarção.

## **Documentação**

42. O auditor independente deve documentar os assuntos significativos que propiciem evidências para fundamentar o relatório de asseguarção e que comprovem, dessa forma, que o trabalho foi realizado de acordo com a presente Norma.

43. A documentação inclui registro da análise do auditor independente sobre as questões importantes que exijam o exercício de julgamento e respectivas conclusões. A existência de questões complexas de princípio ou julgamento requer que a documentação inclua fatos pertinentes, conhecidos do auditor independente no momento da conclusão.
44. Não é necessário, nem prático, documentar todos os assuntos considerados pelo auditor independente. Ao aplicar seu julgamento profissional para avaliar a extensão da documentação a ser preparada e mantida como evidência, o auditor independente pode considerar o que é necessário para proporcionar a outro auditor independente, sem nenhuma experiência prévia do trabalho, entendimento do trabalho realizado e a base das principais decisões tomadas (excluindo aspectos detalhados do trabalho). Pode acontecer que este outro auditor só compreenda aspectos detalhados do trabalho discutindo-os com o auditor independente que preparou a documentação.

### **Preparação do relatório de asseguarção**

45. O auditor independente deve considerar se foram obtidas evidências adequadas e suficientes para fundamentar a conclusão a ser expressa no relatório de asseguarção. Para desenvolver a sua conclusão, o auditor independente considera todas as evidências relevantes obtidas, não importando se aparentemente elas corroboram ou contradizem as informações sobre o objeto.
46. O relatório de asseguarção deve ser feito por escrito e conter uma apresentação clara da conclusão do auditor independente em relação às informações sobre o objeto.
47. A apresentação oral e outras formas de expressão de conclusões podem ser mal-entendidas sem o suporte de relatório por escrito. Por conseguinte, o relatório não deve ser oral nem apresentado apenas por meio de símbolos sem que a versão final por escrito esteja disponível. Por exemplo, um símbolo pode conter referência (*hiperlink*) a relatório de asseguarção por escrito na Internet.
48. A presente Norma não exige que relatórios de trabalhos de asseguarção tenham formato-padrão. Em vez disso, identifica, no item 49, os elementos básicos que o relatório de asseguarção deve incluir. O auditor independente opta pela “forma curta” ou pela “forma longa”, a fim de facilitar a comunicação efetiva com os usuários previstos. Os relatórios em “forma curta” costumam incluir apenas os elementos básicos, enquanto em “forma longa” podem descrever em detalhe os termos do trabalho, os critérios utilizados, as constatações em relação a aspectos particulares do trabalho e, em alguns casos, as recomendações, assim como os elementos básicos. Quaisquer constatações e recomendações do auditor independente devem ser claramente separadas da sua conclusão sobre as informações relativas ao objeto, e sua redação deve deixar claro que não existe intenção em afetar a sua conclusão. Este pode utilizar títulos, números de parágrafo, elementos gráficos, como negrito, e outros mecanismos de melhoria da clareza e da legibilidade do relatório de asseguarção.

### **Conteúdo do relatório de asseguarção**

49. O relatório de asseguarção deve incluir os seguintes elementos básicos:
  - (a) Título que indique claramente que se trata de relatório de asseguarção emitido por auditor independente e que ajude a identificar a natureza do relatório de asseguarção e a diferenciá-lo de relatórios emitidos por outros profissionais que não estão sujeitos às mesmas exigências éticas aplicáveis ao auditor independente.
  - (b) Destinatário identifica a parte ou as partes a quem o relatório de asseguarção é dirigido. Se for viável, o relatório de asseguarção é endereçado a todos os usuários previstos, mas em alguns casos podem existir outros usuários previstos.

- (c) Identificação do objeto e descrição das informações sobre esse objeto, quando apropriado, o que inclui, por exemplo:
- (i) data-base ou período a que a avaliação ou a mensuração do objeto se refere;
  - (ii) se for o caso, nome da entidade, ou parte dela, à qual o objeto se refere; e
  - (iii) explicação das características do objeto ou das informações sobre esse objeto que os usuários previstos devem tomar conhecimento e como essas características podem influenciar a precisão da avaliação ou da mensuração do objeto em relação aos critérios identificados ou, ainda, o grau de persuasão das evidências disponíveis. Por exemplo:
    - Grau com que as informações do objeto são quantitativa x qualitativa, objetiva x subjetiva, ou histórica x prospectiva;
    - Mudanças no objeto ou outras circunstâncias do trabalho que afetam a comparabilidade das informações sobre o objeto de um período para outro.

Quando a conclusão do auditor independente é redigida com base em afirmação da parte responsável, esta é anexada ou reproduzida no relatório de asseguarção ou, então, é feita referência nesse relatório a fonte disponibilizada aos usuários previstos que inclua essa afirmação.

- (d) Identificação dos critérios: o relatório de asseguarção deve identificar os critérios pelos quais o objeto foi avaliado ou mensurado, para que os usuários previstos possam entender o fundamento da conclusão do auditor independente. Esse relatório de asseguarção pode incluir critérios ou referir-se a eles, caso façam parte da declaração elaborada pela parte responsável, disponibilizada aos usuários previstos ou fiquem de alguma forma disponíveis em fonte prontamente acessível. O auditor independente considera se, pelas circunstâncias, é pertinente divulgar:
- (i) a fonte dos critérios e se eles decorrem ou relacionam-se a leis ou regulamentos ou foram emitidos por órgãos especializados ou reconhecidos, de acordo com processo correto e transparente, ou seja, se são critérios estabelecidos no contexto do objeto (e, caso contrário, descrever por que são considerados adequados);
  - (ii) os métodos de mensuração utilizados sempre que os critérios permitam optar entre vários métodos;
  - (iii) quaisquer interpretações significativas realizadas para a aplicação dos critérios, de acordo com as circunstâncias do trabalho; e
  - (iv) se houve qualquer mudança nos métodos de mensuração utilizados.
- (e) Quando apropriado, apresentar descrição de qualquer limitação inerente que seja significativa, associada à avaliação ou à mensuração do objeto com base nos critérios: enquanto, em alguns casos, espera-se que as limitações inerentes sejam perfeitamente entendidas pelos leitores do relatório de asseguarção, em outros talvez seja apropriado fazer referência explícita no relatório de asseguarção. Por exemplo, em um relatório de asseguarção referente à eficácia dos controles internos, pode ser apropriado observar que a avaliação histórica da eficácia não é relevante para períodos futuros, em razão de risco dos controles internos tornarem-se inadequados em virtude de mudança de condições ou de eventual deterioração do grau de cumprimento com políticas ou procedimentos.
- (f) Quando os critérios utilizados para avaliar ou medir o objeto são disponibilizados somente aos usuários previstos específicos ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, deve-se incluir declaração restringindo o uso do relatório de asseguarção a esses usuários ou para essa finalidade. Além disso, sempre que esse relatório for destinado apenas a usuários previstos específicos, ou para uma finalidade específica, o auditor independente avalia se deve fazer constar essa condição nesse relatório, alertando

os leitores para o fato de ele ser restrito a usuários específicos ou a uma finalidade específica.

- (g) Declaração identificando a parte responsável e descrevendo as responsabilidades desta e do auditor independente serve para informar aos usuários previstos que a parte responsável assumiu a responsabilidade pelo objeto, no caso de trabalho de relatório direto, ou pelas informações sobre o objeto, no caso de trabalho com base em afirmações, e que o papel do auditor independente é expressar uma conclusão independente sobre as informações relativas ao objeto.

Em alguns trabalhos de asseguarção, denominados de relatórios diretos, o auditor independente faz a avaliação ou a mensuração do objeto e divulga aos usuários previstos informações desse objeto. Em outros trabalhos de asseguarção, denominados de relatórios indiretos, a avaliação ou a mensuração do objeto é realizada pela própria parte responsável, que dá a informação aos usuários previstos sobre o objeto em forma de afirmações. Nesses outros trabalhos, o auditor independente conclui quanto às afirmações feitas pela parte responsável.

- (h) Declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a presente norma. Se houver outra norma aplicável, pode ser necessário fazer referência direta a ela no relatório de asseguarção.
- (i) Resumo do trabalho realizado, que ajuda os usuários previstos a compreender a natureza da segurança proporcionada pelo relatório de asseguarção. As normas sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis e de Revisão de Demonstrações Contábeis dão orientações sobre o tipo de resumo adequado.

Quando não existir norma específica para orientar sobre procedimentos de obtenção de evidências para determinado objeto, o resumo pode incluir descrição mais detalhada dos trabalhos realizados.

Como em trabalho de Asseguarção Limitada é essencial considerar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências para se entender a segurança dada pela conclusão de forma negativa emitida, o resumo do trabalho realizado:

- (i) é normalmente mais detalhado que em trabalhos de Asseguarção Razoável e identifica as limitações em termos da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Pode ser apropriado indicar os procedimentos que não foram realizados, mas que ordinariamente seriam realizados caso se tratasse de trabalho de Asseguarção Razoável; e
- (ii) afirma que os procedimentos de obtenção de evidências são mais limitados que para trabalhos de Asseguarção Razoável, e que, por conseguinte, a segurança é menor do que a de trabalho de Asseguarção Razoável.
- (j) Conclusão do auditor independente: quando as informações sobre o objeto são formadas por vários aspectos, podem ser emitidas conclusões separadas para cada um deles. Apesar de nem todas essas conclusões precisarem estar relacionadas ao mesmo nível de procedimentos de obtenção de evidências, cada uma delas é emitida na forma adequada ao trabalho de Asseguarção Razoável ou de Asseguarção Limitada.

Sempre que apropriado, a conclusão do auditor independente deve relatar aos usuários previstos o contexto em que ela deve ser lida: ela pode, por exemplo, incluir textos como: “A presente conclusão foi formulada com base em ... e está sujeita às limitações inerentes, apresentadas neste relatório de asseguarção independente”. Tal parágrafo é apropriado, por exemplo, para relatórios que incluam explicação das características particulares do objeto sobre as quais usuários previstos devem estar cientes.

Em trabalhos de Asseguarção Razoável, a conclusão deve ser emitida na forma positiva. Exemplo: “Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*” ou: “Em nossa opinião, *a afirmação da parte*

*responsável* de que os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*, é adequada”.

Em trabalhos de Asseguração Limitada, a conclusão deve ser emitida na forma negativa. 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 seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*”, ou “Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que *a afirmação do responsável* de que os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*” não é adequada.

Sempre que o auditor independente emitir conclusão com ressalvas, o relatório de asseguração deve conter descrição clara de todas as razões (ver os itens 51 a 53).

- (k) A data do relatório de asseguração informa aos usuários previstos que o auditor independente considerou, ao emitir seu relatório, os efeitos de eventos ocorridos sobre as informações relativas ao objeto até essa data.
  - (l) O nome da firma e do auditor independente responsável técnico, os números de seus respectivos registros profissionais e o local de emissão do relatório, normalmente a cidade em que fica o escritório do auditor independente responsável pelo trabalho, para informar aos usuários previstos sobre quem é a pessoa e a firma que assume a responsabilidade pelo trabalho.
50. O auditor independente pode ampliar seu relatório de asseguração para incluir outras informações e explicações, que não tenham por objetivo modificar a sua conclusão. Por exemplo, detalhes sobre suas qualificações e experiência e de outros envolvidos no trabalho, divulgação dos níveis de relevância, constatações relativas a aspectos particulares do trabalho e recomendações. A inclusão ou não dessas informações adicionais depende da sua relevância em relação às necessidades dos usuários previstos. Essas informações adicionais ficam claramente separadas da conclusão do auditor independente, sendo redigidas de tal maneira que não afetem sua conclusão.

### **Conclusões com ressalvas, conclusões adversas e abstenção de conclusão**

51. O auditor independente não deve expressar conclusão sem ressalvas quando existirem as seguintes circunstâncias e, em seu julgamento, o efeito da questão for ou puder ser relevante:
- (a) existe limitação no alcance do trabalho do auditor independente, ou seja, as circunstâncias impedem, ou a parte responsável ou o contratante impõem restrição que não permite ao auditor independente obter evidências necessárias para reduzir o risco do trabalho de asseguração a um nível adequado. Nesses casos, o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas ou abstenção de conclusão;
  - (b) o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas, ou adversa, nos casos em que:
    - (i) a conclusão do auditor independente for redigida com base na afirmação da parte responsável, e esta não tenha sido devidamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes; ou
    - (ii) a conclusão do auditor independente for redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios, e as informações relacionadas ao objeto contiverem distorção significativa. Nos casos de trabalhos de relatório direto, em que as informações sobre o objeto são apresentadas apenas na conclusão do auditor independente e este conclui se esse objeto está ou não, em todos os seus aspectos relevantes, em conformidade com os critérios, por exemplo: “Em nossa opinião, exceto quanto [*descrever a exceção*], os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de

acordo com os *critérios XYZ*". Essa conclusão também seria considerada com ressalvas (ou adversa, como apropriado); ou

- (c) se se constatar, após a aceitação do trabalho, que os critérios são inadequados ou que o objeto não é apropriado para trabalho de asseguarção, o auditor independente deve emitir:
  - (i) a conclusão com ressalvas ou adversa, sempre que critérios inadequados ou objeto inapropriado possam confundir os usuários previstos; ou
  - (ii) a conclusão com ressalvas ou a abstenção de conclusão, nos outros casos.

52. O auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas quando o efeito de assunto não é tão relevante ou abrangente, a ponto de exigir conclusão adversa ou abstenção de conclusão. A conclusão com ressalvas é emitida em termos de "exceto pelos" efeitos do assunto a que a ressalva está relacionada.

53. Nos casos em que a conclusão sem ressalvas do auditor independente é redigida com base na afirmação da parte responsável, e essa afirmação já descrever adequadamente a distorção significativa existente no objeto, o auditor independente:

- (a) expressa a conclusão com ressalvas ou adversa, redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios; ou
- (b) quando os termos do trabalho exigem especificamente que a conclusão seja redigida com base na afirmação da parte responsável, expressa a conclusão sem ressalvas, mas enfatiza a questão, mencionando-a no relatório de asseguarção.

### **Outras responsabilidades de informação**

54. O auditor independente deve considerar outras responsabilidades de informação, inclusive a conveniência de comunicar à administração (órgãos de governança) assuntos relevantes de interesse dessa administração, surgidos do trabalho de asseguarção.

55. Na presente norma, "administração" descreve o papel das pessoas encarregadas pela supervisão, controle e orientação da parte responsável. Os administradores costumam ser responsáveis por assegurar que a entidade atinja seus objetivos e pela comunicação às partes interessadas. Se o contratante não for a parte responsável, a comunicação direta com esta ou com a administração pode não ser adequada.

56. Na presente norma, "assuntos relevantes de interesse da administração" são aqueles que surgem do trabalho de asseguarção e que, na opinião do auditor independente, são tão importantes como relevantes para as pessoas responsáveis pela administração. Assuntos relevantes de interesse da administração incluem apenas aqueles que chegaram à atenção do auditor independente durante a realização do trabalho de asseguarção. Se os termos do trabalho não requerem especificamente isso, o auditor independente não precisa elaborar procedimentos com a finalidade específica de identificar assuntos de interesse da administração.

## **PARTE B - ASPECTOS DE INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL APLICÁVEIS A TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO**

### **Considerações gerais**

57. Conforme mencionado no item 4 desta Norma, o auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96. A NBC P 1.2 - Independência, aprovada pela Resolução CFC nº 1.034/05, estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional

nos trabalhos de auditoria. Nos itens 1.2.1 e 1.2.2 da NBC P 1.2 são tratadas as definições de termos e os conceitos gerais de independência que devem ser atendidos pelos auditores independentes na realização de trabalhos de asseguarção tratados nesta Norma.

No item 1.2.10 (Prestação de Outros Serviços), e em seus subitens, da mesma NPC P 1.2, estão relatados os parâmetros para determinação de ameaças à independência profissional no caso do auditor independente prestar outros serviços a seus clientes de auditoria. É importante enfatizar que as situações lá relatadas são aplicáveis para prestação de outros serviços pelo auditor para clientes aos quais presta serviços de auditoria das demonstrações contábeis (asseguarção de informações financeiras históricas). Assim, os parâmetros lá relatados não são necessariamente aplicáveis automaticamente a trabalhos de asseguarção descritos nesta Norma.

58. São as seguintes as condições gerais de independência que devem ser observadas quando da realização de trabalhos contemplados nesta Norma:
- (a) Em atendimento à NPC P 1.2, quando forem prestados serviços de auditoria das demonstrações contábeis, os membros da equipe, a firma de auditoria e as firmas de auditoria por rede devem ser independentes da entidade cujas demonstrações forem auditadas. Nas circunstâncias em que, além de serviços de auditoria das demonstrações contábeis, também forem executados trabalhos de asseguarção previstos nesta Norma, prevalecem as regras de independência previstas na NPC P 1.2.
  - (b) Quando trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório não for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe e a firma de auditoria devem ser independentes dessa entidade. Adicionalmente, devem ser consideradas quaisquer ameaças à independência que a firma de auditoria acredita que possam existir em razão dela pertencer a uma rede de firmas de auditoria.
  - (c) Quando trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe devem ser independentes dessa entidade e a firma de auditoria não deve ter interesse financeiro relevante direto ou indireto nessa entidade.

### **Perda de independência**

59. Determinadas situações caracterizam a perda de independência da firma de auditoria em relação à entidade para a qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção (cliente de asseguarção). Assim sendo, são apresentados alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pelos membros da equipe, pela firma de auditoria e pelas firmas de auditoria por rede.

### **Interesses financeiros**

60. Interesses financeiros são a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela empresa de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente ao cliente de asseguarção, suas controladas ou integrantes do mesmo grupo econômico, dividindo-se em diretos e indiretos:
- (a) interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários; e
  - (b) 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 plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa não detém o

controle nem exerce influência significativa. A relevância de interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto do cliente de asseguarção e do patrimônio líquido da pessoa em questão. O 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.

#### Membros da equipe e membros imediatos da família

61. Se um membro da equipe ou algum membro imediato da família tem interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, é criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em nível aceitável seriam:
- (a) alienação do interesse financeiro direto antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho;
  - (b) alienação total do interesse financeiro indireto relevante ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho;
  - (c) afastamento do membro da equipe de trabalho.

#### Firma de auditoria

62. Se a firma de auditoria possuir interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, é criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em nível aceitável seriam:
- (a) alienação do interesse financeiro direto antes da firma de auditoria aceitar o trabalho;
  - (b) alienação total do interesse financeiro indireto relevante, ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da firma de auditoria aceitar o trabalho;
  - (c) renúncia do trabalho.

#### **Empréstimo**

63. Empréstimo ou garantia de empréstimo para firma de auditoria ou para membro da equipe ou membros imediatos da família feito por cliente de asseguarção que seja instituição financeira ou similar, não cria ameaça à independência: (i) se o empréstimo ou a garantia do empréstimo for feito em condições normais de mercado e de prestação de garantias, e (ii) se não for relevante para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção.
64. Se o empréstimo ou garantia de empréstimo for relevante para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção, se for possível devem ser adotadas salvaguardas para reduzir a ameaça de interesse próprio para um nível aceitável. Tais salvaguardas poderiam incluir o envolvimento de outro auditor independente, que não seja da firma de auditoria ou da rede de firmas, para revisar o trabalho de asseguarção realizado.
65. De forma similar, se a firma de auditoria ou membro da equipe de trabalho obtém empréstimo ou garantia de empréstimo de cliente de asseguarção, que não seja instituição financeira, é criada uma ameaça de interesse próprio à independência tão significativa que não haveria salvaguardas suficientes para reduzi-la a níveis aceitáveis, a não ser que o empréstimo ou a garantia não seja relevante para o cliente de asseguarção, para a firma de auditoria ou para o membro da equipe de asseguarção.

## **Compra de produtos**

66. A compra de produtos e serviços de cliente de asseguarção pela firma de auditoria ou por membro da equipe de trabalho geralmente não cria uma ameaa à independência se for efetuada no curso normal dos negócios e em condições de mercado.

## **Relacionamentos familiares e pessoais**

67. Relacionamentos familiares ou pessoais entre membro da equipe de trabalho de asseguarção e diretor ou executivo do cliente de asseguarção ou certos empregados, dependendo do seu papel, podem criar ameaa de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação. Não é possível relatar em detalhes a significância das ameas que poderiam ser criadas com tais relacionamentos. Essa significância depende de vários fatores, incluindo a responsabilidade dessas pessoas sobre trabalhos de asseguarção, a proximidade da relação e do papel que desempenha o membro da família dentro do cliente. Como salvaguarda, para um nível aceitável de independência, seria o afastamento do membro da equipe de trabalho ou, em casos específicos, a modificação da responsabilidade desse membro dentro da equipe de trabalho de modo que ele não trate de assuntos que estejam sob a responsabilidade de membro imediato da família.

## **Vínculo empregatício com clientes de asseguarção**

68. A firma de auditoria ou um membro da equipe de asseguarção podem ter ameas à independência, quando o diretor, o executivo ou o empregado do cliente ocupa posição que exerça influência direta e importante sobre o objeto da asseguarção, tenha sido membro da equipe de asseguarção ou sócio da firma de auditoria. Tais circunstâncias podem criar ameas de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação, particularmente quando remanescem relações importantes entre a pessoa (diretor, executivo ou empregado) e a firma de auditoria. Igualmente, o membro da equipe de asseguarção pode ter ameas a sua independência, se sabe ou tem razões para acreditar que pode vir a trabalhar no cliente de asseguarção.
69. Se o profissional de equipe de asseguarção, sócio ou ex-sócio da firma de auditoria tiver sido contratado pelo cliente de asseguarção, a significância da ameaa de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação dependem dos seguintes fatores:
- (a) a posição que essa pessoa irá ocupar no cliente para o qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção;
  - (b) o grau de relacionamento que essa pessoa terá com a equipe de asseguarção;
  - (c) o período de tempo decorrido desde que essa pessoa foi membro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria;
  - (d) a antiga posição que essa pessoa tinha dentro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria.
70. As salvaguardas necessárias para reduzir as ameas à independência a um nível aceitável seriam:
- (a) considerar as modificações apropriadas ou necessárias ao plano para a realização do trabalho;
  - (b) designar equipe para o próximo trabalho de asseguarção que possua suficiente experiência em relação à pessoa que se transferiu para o cliente de asseguarção;

- (c) envolver outro profissional para revisar os trabalhos realizados ou assessorar a equipe onde necessário;
- (d) revisar os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos para o trabalho de asseguarção (vide item 6).

### **Honorários contingentes**

- 71. Nos termos previstos no item 3.8 da NBC P 1 - IT 3 - Honorários e no art. 6º do Código de Ética Profissional do Contabilista, ambos do CFC, não pode ser cobrado honorário contingente para trabalhos de asseguarção. Adicionalmente, é proibido cobrar honorários contingentes para a realização de outros serviços, no mesmo período de trabalho de asseguarção, se o resultado desse trabalho de asseguarção proporcionar efeitos no valor dos honorários contingentes.
- 72. Sem prejuízo da regra geral descrita no item anterior, trabalhos com honorários contingentes pela firma de auditoria ou outras firmas da mesma rede podem criar ameaças à independência e, assim, os seguintes fatores devem ser considerados quando existirem outros trabalhos em andamento, com honorários contingentes, concomitantes com o trabalho de asseguarção:
  - (a) alcance dos honorários possíveis;
  - (b) grau de variabilidade;
  - (c) bases nas quais o honorário foi determinado;
  - (d) se o êxito ou resultado do trabalho será revisado por terceiro;
  - (e) efeito da transação no trabalho de asseguarção.
- 73. As salvaguardas possíveis para honorários contingentes nessas circunstâncias seriam:
  - (a) apresentação para o comitê de auditoria ou conselho de administração ou, na ausência desses, a outras pessoas responsáveis pela governança da entidade, a respeito da extensão e da natureza dos honorários;
  - (b) revisão dos honorários finais por terceiro independente;
  - (c) políticas de controle de qualidade da firma de auditoria.

### **Prestação de outros serviços**

- 74. O auditor independente não deve prestar serviços de asseguarção para cliente onde são prestados outros serviços, se a prestação desses serviços criar uma ameaça à independência do auditor independente. Nesse contexto, os princípios de independência que devem ser respeitados são os seguintes:
  - (a) o auditor independente não deve auditar, revisar ou prestar outros serviços de asseguarção em relação ao seu próprio trabalho (ameaça de auto-revisão);
  - (b) o auditor independente não deve exercer funções gerenciais na entidade;
  - (c) o auditor independente não deve promover interesses da entidade (ameaça de defesa de interesses da entidade).
- 75. Em trabalhos de asseguarção, a independência deve ser sempre avaliada. Na constatação de eventuais ameaças, deve-se avaliar sua importância e sua magnitude em relação ao objeto e se a adoção de salvaguardas pode ser adotada para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Em determinadas circunstâncias, o trabalho não deve ser aceito, ou, se aceito, pode ser necessário declinar do trabalho de asseguarção.

76. Quando o objeto de trabalho de asseguarção não estiver relacionado ao objeto de trabalho de consultoria, as ameaças à independência podem não ser significantes e possibilita a prestação do trabalho de asseguarção.
77. Para fins de ilustração, estão descritas, a seguir, situações onde a independência seria afetada:
- (a) A ameaça de auto-revisão seria criada se o auditor independente desenvolvesse e preparasse informações financeiras prospectivas e, subseqüentemente, prestasse trabalho de asseguarção sobre estas mesmas informações prospectivas.
  - (b) A ameaça de auto-revisão seria criada caso o auditor independente desenhasse e implementasse sistemas financeiros e contábeis de controle interno da entidade e, subseqüentemente, prestasse trabalho de asseguarção sobre a efetividade desses sistemas de controles internos da entidade.
  - (c) A ameaça de promover interesses na entidade seria criada se o auditor independente promovesse ou representasse a entidade junto a terceiros em negociações ou aquisições de ativo.

## RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.354/11

*Aprova a NBC TO 3402 – Relatórios de Asseguração de Controles em Organização Prestadora de Serviços.*

[Voltar ao índice](#)

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

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

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

**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 TO 3402 – Relatórios de Asseguração de Controles em Organização Prestadora de Serviços, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISAE 3402.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 15 de julho de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**  
**Presidente**

Ata CFC n.º 952

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TO 3402 – RELATÓRIOS DE ASSEGURAÇÃO DE CONTROLES EM**  
**ORGANIZAÇÃO PRESTADORA DE SERVIÇOS**

[Voltar ao índice](#)

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1 – 6
Data de vigência	7
Objetivo	8
Definições	9
<b>REQUISITOS</b>	
NBC TO 3000	10
Exigências éticas relevantes	11
Administração e responsáveis pela governança	12
Aceitação e continuidade	13 – 14
Avaliação da adequação dos critérios	15 – 18
Relevância	19
Obtenção de entendimento sobre o sistema da organização prestadora de serviços	20
Obtenção de evidência em relação à descrição	21 – 22
Obtenção de evidência em relação ao projeto de controles	23
Obtenção de evidência em relação à efetividade operacional dos controles	24 – 29
Função da auditoria interna	30 – 37
Representações formais	38 – 40
Outras informações	41 – 42
Eventos subsequentes	43 – 44
Documentação	45 – 52
Elaboração do relatório de asseguração do auditor do serviço	53 – 55
Outras responsabilidades de comunicação	56
<b>APLICAÇÃO E OUTRO MATERIAL EXPLICATIVO</b>	
Alcance	A1 – A2
Definições	A3 – A4
Exigências éticas relevantes	A5
Administração e responsáveis pela governança	A6
Aceitação e continuidade	A7 – A12
Avaliação da adequação dos critérios	A13 – A15
Relevância	A16 – A18
Obtenção de entendimento sobre o sistema da organização prestadora de serviços	A19 – A20
Obtenção de evidência em relação à descrição	A21 – A24
Obtenção de evidência em relação ao projeto de controles	A25 – A27
Obtenção de evidência em relação à efetividade operacional dos controles	A28 – A36
Função da auditoria interna	A37 – A41
Representações formais	A42 – A43
Outras informações	A44 – A45
Documentação	A46
Elaboração do relatório de asseguração do auditor do serviço	A47 – A52
Outras responsabilidades de comunicação	A53
Apêndice 1: Exemplo de afirmações da organização prestadora de serviços	
Apêndice 2: Exemplo de relatórios de asseguração do auditor do serviço	
Apêndice 3: Exemplo de relatórios de asseguração contendo modificação	

# Introdução

## Alcance

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

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

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

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

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

### *Relação com outros pronunciamentos profissionais*

5. A execução de trabalhos de asseguração que não sejam auditorias ou revisões de informações financeiras históricas requer que o auditor da organização prestadora de serviços cumpra a

NBC TO 3000. Essa Norma inclui requisitos e tópicos como aceitação de trabalho, planejamento, evidências e documentação que se aplicam a todos os trabalhos de asseguarção, incluindo trabalhos de acordo com esta Norma. Esta Norma complementa o modo como a NBC TO 3000 deve ser aplicada em trabalho de asseguarção razoável para emitir um relatório sobre controles em organização prestadora de serviços. A NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, que define e descreve os elementos e objetivos do trabalho de asseguarção, fornece o contexto para entender esta Norma e a própria NBC TO 3000.

6. O cumprimento da NBC TO 3000 requer, entre outras coisas, que o auditor da organização prestadora de serviços cumpra as normas profissionais e o Código de Ética Profissional do Contador do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e implemente procedimentos de controle de qualidade que são aplicáveis especificamente a esse trabalho (ver itens 4 e 6 da NBC TO 3000).

### **Data de vigência**

7. Esta Norma é aplicável a relatórios de asseguarção de acordo como o definido na Resolução do CFC que aprova esta Norma.

### **Objetivo**

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

### **Definições**

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

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

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

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

serviços, o auditor da organização que utiliza os serviços da subcontratada também é auditor da usuária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Organização subcontratada para prestação de serviços* é uma organização prestadora de serviços contratada por outra organização prestadora de serviços para executar alguns dos serviços prestados a entidades usuárias que são provavelmente relevantes para o controle interno das entidades usuárias uma vez que ele está relacionado com os relatórios financeiros.

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

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

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

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

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

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

## **Requisitos**

### **NBC TO 3000**

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

### **Exigências éticas relevantes**

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

### **Administração e responsáveis pela governança**

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

### **Aceitação e continuidade**

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

- b. informações adicionais que o auditor da organização prestadora de serviços pode solicitar dessa organização para fins do trabalho de asseguarção; e
- c. acesso irrestrito a pessoas dentro da organização prestadora de serviços de quem o auditor determina ser necessário obter evidência.

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

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

#### **Avaliação da adequação dos critérios**

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

- (c) se a descrição omite ou distorce informações relevantes para o alcance do sistema da organização prestadora de serviços que está sendo descrito, embora reconhecendo que a descrição foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de entidades usuárias e seus auditores e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema da organização prestadora de serviços que cada entidade usuária individual e seu auditor pode considerar importante em seu ambiente específico.
17. Ao avaliar a adequação dos critérios para a avaliação do projeto dos controles, o auditor da organização prestadora de serviços deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo, se:
- (a) a organização prestadora de serviços identificou os riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema; e
  - (b) os controles identificados nessa descrição forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impedem que os objetivos de controle especificados sejam alcançados.
18. Ao avaliar a adequação dos critérios para a avaliação da efetividade operacional dos controles em fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle identificados na descrição serão alcançados, o auditor da organização prestadora de serviços deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo, se os controles foram aplicados de maneira uniforme conforme projetado durante o período especificado. Isso inclui se os controles manuais foram aplicados por pessoas com competência e autoridade apropriadas (ver item A13 a A15).

### **Relevância**

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

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

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

### **Obtenção de evidência em relação à descrição**

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

documentações, da maneira que o sistema da organização prestadora de serviços funciona e como os controles são aplicados (ver item A24).

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

23. O auditor da organização prestadora de serviços deve determinar quais são os controles dessa organização necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços e deve avaliar se esses controles foram adequadamente projetados. Essa determinação deve incluir (ver itens A25 a A27):
- (a) a identificação dos riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços; e
  - (b) a avaliação da correlação dos controles identificados na descrição do sistema dessa organização com os riscos identificados.

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

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

### *Amostragem*

27. Quando o auditor da organização prestadora de serviços utiliza amostragem, ele deve (ver itens A35 e A36):
- (a) considerar o objetivo do procedimento e as características da população de onde serão extraídos os dados para a determinação da amostra;
  - (b) determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível apropriadamente baixo;

- (c) selecionar itens para a amostra de forma que cada unidade de amostragem na população tenha chance de seleção;
- (d) se um procedimento projetado não for aplicável a um item selecionado, executar o procedimento para um item substituto; e
- (e) se não conseguir aplicar os procedimentos projetados, ou procedimentos alternativos adequados, a um item selecionado, considerá-lo como um desvio.

#### *Natureza e causa de desvios*

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

#### **Função da auditoria interna**

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

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

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

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

31. O auditor da organização prestadora de serviços deve determinar:
- (a) se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para fins do seu trabalho; e
  - (b) em caso positivo, o efeito planejado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria que o auditor da organização aplicará.
32. Ao determinar se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para fins do seu trabalho, o auditor da organização prestadora de serviços deve avaliar:

- (a) a objetividade da função de auditoria interna;
  - (b) a competência técnica dos auditores internos;
  - (c) se o trabalho dos auditores internos é executado com o devido zelo profissional; e
  - (d) se a comunicação é efetiva entre ele e os auditores internos.
33. Ao determinar o efeito planejado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços, ele deve considerar (ver item A38):
- (a) a natureza e o alcance do trabalho específico executado, ou a ser executado, pelos auditores internos;
  - (b) a importância desse trabalho para as suas conclusões; e
  - (c) o grau de subjetividade envolvido na avaliação da evidência obtida para suportar essas conclusões.

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

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

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

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

### **Representações formais**

38. O auditor da organização prestadora de serviços deve solicitar que os responsáveis pela organização forneçam representações formais (ver item A42):

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

39. As representações devem estar na forma de carta de representação endereçada ao auditor da organização prestadora de serviços. A data dessa carta deve ser o mais próximo possível, mas não depois, da data do relatório de asseguarção do auditor.

40. Se, apesar de ter discutido o assunto com o seu auditor, a organização prestadora de serviços não fornecer uma ou mais de uma representação por escrito solicitada de acordo com o item 38(a) e (b) desta Norma, o auditor deve abster-se de emitir uma opinião (ver item A43).

### **Outras informações**

41. O auditor da organização prestadora de serviços deve ler as outras informações, se houver, incluídas no documento que contém a descrição do sistema da organização prestadora de serviços, para identificar inconsistências relevantes, se houver, com essa descrição. Ao ler as outras informações com a finalidade de identificar inconsistências relevantes, o auditor pode tomar conhecimento de uma aparente distorção de um fato nessas outras informações.

42. Se o auditor tomar conhecimento de uma inconsistência relevante ou uma aparente distorção de um fato nas outras informações, o auditor deve discutir o assunto com a organização prestadora de serviços. Se ele conclui que há uma inconsistência relevante ou distorção de um fato nas outras informações que a organização prestadora de serviços se recusa a corrigir, o auditor deve tomar medidas adicionais apropriadas (ver itens A44 e 45).

### **Eventos subsequentes**

43. O auditor da organização prestadora de serviços deve indagar se ela tem conhecimento de quaisquer eventos subsequentes ao período coberto pela descrição do sistema da organização até a data do seu relatório de asseguarção que podem ter efeito significativo sobre esse relatório de asseguarção. Se o auditor tem conhecimento de algum evento e as informações sobre esse evento não foram divulgadas pela organização prestadora de serviços, o auditor deve divulgá-las no seu relatório de asseguarção.

44. O auditor da organização prestadora de serviços não tem obrigação de realizar nenhum procedimento em relação à descrição do sistema da organização prestadora de serviços ou à adequação do projeto ou à efetividade operacional dos controles, após a data do seu relatório de asseguarção.

### **Documentação**

45. O auditor da organização prestadora de serviços deve elaborar documentação que seja suficiente para permitir que outro auditor experiente, sem nenhuma relação anterior com o trabalho, entenda:
- (a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos realizados para atender a esta Norma e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
  - (b) os resultados dos procedimentos realizados e a evidência obtida; e
  - (c) os assuntos significativos que surgem durante o trabalho e as respectivas conclusões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos para chegar a essas conclusões.
46. Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados, o auditor da organização prestadora de serviços deve registrar:
- (a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos a serem testados;
  - (b) quem executou o trabalho e a data em que esse trabalho foi concluído; e
  - (c) quem revisou o trabalho executado e a data e a extensão dessa revisão.
47. Se o auditor da organização prestadora de serviços utiliza trabalho específico dos auditores internos, ele deve documentar as conclusões alcançadas com relação à avaliação da adequação do trabalho dos auditores internos e os procedimentos executados pelo auditor da organização executados em relação a esse trabalho.
48. O auditor da organização prestadora de serviços deve documentar as discussões de assuntos significativos com os responsáveis da organização, incluindo a natureza dos assuntos significativos discutidos e quando e com quem ocorreram as discussões.
49. Se o auditor da organização prestadora de serviços identificou informações que não são condizentes com a sua conclusão final com relação a assunto significativo, ele deve documentar como a inconsistência foi tratada.
50. O auditor da organização prestadora de serviços deve montar a documentação em arquivo de trabalho e concluir o processo administrativo de montagem desse arquivo final tempestivamente após a data do seu relatório de asseguarção (os itens A54 e A55 da NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes fornece orientação adicional).
51. Depois de concluída a montagem do arquivo de trabalho final, o auditor da organização prestadora de serviços não deve excluir ou descartar a documentação antes do final do período de retenção (ver item A46).
52. Se o auditor da organização prestadora de serviços entende ser necessário modificar a documentação existente do trabalho ou adicionar nova documentação depois de concluída a montagem do arquivo final e essa documentação não afeta o seu relatório, ele deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:
- (a) as razões específicas das modificações ou adições; e
  - (b) quando e por quem elas foram feitas e revisadas.

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

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

53. O relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços deve incluir os seguintes elementos básicos (ver item A47):

- (a) título que indica claramente que o relatório é um relatório de asseguarção do auditor independente;
- (b) destinatário;
- (c) identificação:
  - (i) da descrição do sistema da organização prestadora de serviços e da afirmação dessa organização, que inclui os assuntos descritos nas definições (item 9) de *relatório sobre a descrição, o projeto e a efetividade operacional dos controles (alínea (b))* para relatório tipo 2, ou de *relatório sobre a descrição e o projeto de controles (alínea (b))* para relatório tipo 1;
  - (ii) das partes da descrição do sistema da organização prestadora de serviços, se houver, que não estão cobertas pela sua opinião;
  - (iii) se a descrição se refere à necessidade de controles complementares da entidade usuária, uma declaração de que o auditor da organização prestadora de serviços não avaliou a adequação do projeto ou a efetividade operacional dos controles complementares da entidade usuária, e que os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização podem ser alcançados somente se os controles complementares da entidade usuária forem adequadamente projetados ou estiverem operando de maneira efetiva, juntamente com os controles da organização prestadora de serviços;
  - (iv) se os serviços são prestados por organização subcontratada, a natureza das atividades realizadas pela organização subcontratada conforme descrito na descrição do sistema da organização prestadora de serviços e se foi utilizado o método de inclusão ou o método de desmembramento (*carve out*) em relação a eles. No caso de ter sido utilizado o método de desmembramento, uma declaração que a descrição do sistema da organização prestadora de serviços exclui os objetivos de controle e os respectivos controles das organizações subcontratadas para prestação de serviços relevantes, que os procedimentos do auditor não se estendem a controles da organização subcontratada. No caso de ter sido usado o método de inclusão, uma declaração que a descrição do sistema da organização prestadora de serviços inclui os objetivos de controle e os respectivos controles da organização subcontratada e que os procedimentos de auditoria se estendem aos controles da organização subcontratada;
- (d) identificação dos critérios e da parte que está especificando os objetivos de controle;
- (e) declaração de que o relatório e, no caso de relatório tipo 2, a descrição dos testes de controle são destinados apenas para as entidades usuárias e seus auditores, que têm entendimento suficiente para considerá-los juntamente com outras informações, incluindo informações sobre controles operados pelas próprias entidades usuárias na avaliação dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis de entidade usuárias (ver item A48);
- (f) declaração de que a organização prestadora de serviços é responsável:
  - (i) pela preparação da descrição de seu sistema e da afirmação, incluindo a integridade, a precisão e o método de apresentação dessa descrição e afirmação;
  - (ii) pela prestação dos serviços cobertos pela descrição de seu sistema;
  - (iii) por especificar os objetivos de controle (quando não identificados por lei ou regulamento, ou outra parte, por exemplo, grupo usuário ou órgão profissional); e
  - (iv) pelo projeto e pela implementação de controles para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços;
- (g) declaração de que a responsabilidade do auditor da organização prestadora de serviços é expressar uma opinião sobre a descrição do sistema da organização prestadora de

serviços, sobre o projeto dos controles relacionados com os objetivos de controle especificados nessa descrição e, no caso de relatório tipo 2, sobre a efetividade operacional desses controles, com base nos procedimentos de auditoria;

- (h) declaração de que o trabalho foi executado de acordo com esta Norma, que requer que o auditor da organização prestadora de serviços cumpra as exigências éticas, planeje e execute procedimentos para obter segurança razoável sobre se, em todos os aspectos relevantes, a descrição do sistema da organização prestadora de serviços está adequadamente apresentada e os controles estão adequadamente projetados e, no caso de relatório tipo 2, estão operando de maneira efetiva;
- (i) resumo dos procedimentos de auditoria para obter segurança razoável e uma declaração de que o auditor acredita que a evidência obtida é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião e, no caso de relatório tipo 1, uma declaração de que o auditor não executou nenhum procedimento em relação à efetividade operacional dos controles e, portanto, não é expressa nenhuma opinião sobre isso;
- (j) declaração das limitações dos controles e, no caso de relatório tipo 2, do risco de projetar para períodos futuros qualquer avaliação da efetividade operacional dos controles;
- (k) opinião, expressa na forma positiva, sobre se, em todos os aspectos relevantes, com base em critérios adequados:
  - (i) no caso de relatório tipo 2:
    - a. a descrição apresenta adequadamente o sistema da organização prestadora de serviços que foi projetado e implementado durante o período especificado;
    - b. os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados durante o período especificado; e
    - c. os controles testados, que foram aqueles necessários para fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle especificados na descrição foram alcançados, operaram de maneira efetiva durante o período especificado;
  - (ii) no caso de relatório tipo 1:
    - a. a descrição apresenta adequadamente o sistema da organização prestadora de serviços que foi projetado e implementado na data especificada;
    - b. os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados na data especificada;
- (l) data do relatório de asseguarção, que não pode ter data anterior à data em que o auditor da organização prestadora de serviços obteve evidência apropriada e suficiente para servir de base para sua opinião;
- (m) identificação do auditor (firma e sócio ou responsável técnico, conforme aplicável), números de registro no CRC e a localidade (escritório) em que o relatório foi emitido e assinatura.

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

utilizada) e o número e a natureza dos desvios observados. O auditor deve informar desvios mesmo se, com base nos testes realizados, ele tiver concluído que o respectivo objetivo de controle foi alcançado (ver itens A18 e A49).

#### *Opinião modificada*

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

#### **Outras responsabilidades de comunicação**

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

#### **Aplicação e outro material explicativo**

##### **Alcance** (ver itens 1 e 3)

- A1. Controle interno é um processo projetado para fornecer segurança razoável com relação ao alcance dos objetivos relacionados com a confiabilidade de relatórios financeiros, a efetividade e a eficiência das operações e o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. Os controles de organização prestadora de serviços relacionados com as operações e com o cumprimento dos seus objetivos podem ser relevantes para o controle interno da entidade usuária uma vez que ele está relacionado com os relatórios financeiros. Esses controles podem referir-se a afirmações sobre apresentação e divulgação relacionadas com saldos contábeis, classes de transações ou divulgações, ou podem referir-se a evidências que o auditor da usuária avalia ou utiliza na aplicação de procedimentos de auditoria. Por exemplo, os controles da organização prestadora de serviços sobre o processamento de folha de pagamento relacionados com a remessa tempestiva de deduções em folha de pagamento a autoridades governamentais podem ser relevantes para a entidade usuária uma vez que remessas atrasadas podem incorrer juros e penalidades que resultam em passivo para a entidade usuária. Da mesma forma, os controles da organização prestadora de serviços sobre a aceitabilidade de transações de investimento sob a perspectiva do órgão regulador podem ser considerados relevantes para a apresentação e divulgação de transações e saldos contábeis da entidade usuária em suas demonstrações contábeis. A determinação, se os controles na organização

prestadora de serviços relacionados com as operações e o cumprimento dos objetivos são provavelmente relevantes para o controle interno das entidades usuárias por estarem relacionados com relatórios financeiros, é uma questão de julgamento profissional, considerando os objetivos de controle estabelecidos pela organização prestadora de serviços e a adequação dos critérios.

- A2. A organização prestadora de serviços pode não ser capaz de afirmar que o sistema foi adequadamente projetado quando, por exemplo, está operando um sistema que foi projetado por uma entidade usuária ou que está estipulado em contrato entre ambas as partes. Devido à estreita ligação entre o adequado projeto dos controles e sua efetividade operacional, a ausência de uma afirmação referente à adequação do projeto provavelmente impedirá o auditor da organização prestadora de serviços concluir que os controles fornecem segurança razoável de que os objetivos de controle foram alcançados e, assim, emitir uma opinião sobre a efetividade operacional desses controles. Uma alternativa é o auditor independente optar por aceitar um trabalho com procedimentos acordados para realizar testes de controle ou trabalho de asseguarção segundo a NBC TO 3000 para concluir se, com base em testes de controle, os controles operaram conforme descrito.

### **Definições (ver item 9)**

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

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

- A5. O auditor da organização prestadora de serviços está sujeito a relevantes requisitos de independência que estão estabelecidas nas normas profissionais e no Código de Ética Profissional do Contador. Na execução de trabalho de acordo com esta Norma, a regra do CFC não requer que o auditor da organização prestadora de serviços seja independente de cada entidade usuária.

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

- A6. As estruturas de administração e governança variam por jurisdição e por entidade, refletindo influências como diferentes ambientes culturais e legais, o tamanho da entidade e suas

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

## **Aceitação e continuidade**

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

A7. A capacitação e a competência pertinentes para executar o trabalho incluem assuntos como os seguintes:

- conhecimento do respectivo setor;
- entendimento de tecnologia da informação e sistemas;
- experiência na avaliação de riscos no que diz respeito ao adequado projeto de controle; e
- experiência no projeto e na execução de testes de controle e na avaliação dos resultados.

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

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

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

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

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

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

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

A11. A solicitação de mudança no alcance do trabalho pode não ter uma justificativa razoável quando, por exemplo, ela é feita para excluir determinados objetivos de controle do alcance do trabalho por causa da probabilidade da opinião do auditor da organização prestadora de serviços ser modificada; ou a organização prestadora de serviços não fornecerá uma afirmação por escrito para o auditor e a solicitação é feita para executar o trabalho segundo a NBC TO 3000.

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

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

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

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

	Objeto	Critérios	Comentário
Opinião sobre a adequação da apresentação da descrição do sistema da organização prestadora de serviços	O sistema da organização prestadora de serviços é provavelmente relevante para o controle interno das entidades usuárias por	A descrição está adequadamente apresentada se: (a) apresentar como o sistema da organização prestadora de serviços foi projetado e implementado incluindo, conforme apropriado, os	O texto específico dos critérios para essa opinião pode precisar de adaptação para ficar consistente com os critérios estabelecidos, por exemplo, por lei ou regulamento, grupos de usuários ou órgão profissional. A afirmação ilustrativa da organização prestadora de

<p>(relatórios tipo 1 e tipo 2).</p>	<p>estar relacionado com relatórios financeiros e coberto pelo relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços.</p>	<p>assuntos identificados no item 16(a)(i) a (viii);  (b) no caso de relatório tipo 2, incluir detalhes relevantes de mudanças no sistema da organização prestadora de serviços durante o período coberto pela descrição; e  (c) não omitir ou distorcer informações relevantes para o alcance do sistema da organização prestadora de serviços que está sendo descrito, mesmo tendo conhecimento que a descrição foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de entidades usuárias e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema da organização prestadora de serviços que cada entidade usuária pode considerar importante em seu próprio ambiente.</p>	<p>serviços no Apêndice 1 fornece exemplos de critérios. Os itens A21 a A24 oferecem orientação adicional para determinar se esses critérios foram atendidos. (Em termos dos requisitos da NBC TO 3000, as informações sobre o objeto para essa opinião são a descrição do sistema da organização prestadora de serviços e a afirmação da organização prestadora de serviços de que essa descrição está adequadamente apresentada.)</p>	
<p>Opinião sobre a adequação do projeto e a efetividade operacional (relatórios tipo 2).</p>	<p>A adequação do projeto e a efetividade operacional dos controles que são necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços.</p>	<p>Os controles foram adequadamente projetados e estão operando de maneira efetiva se:  (a) a organização prestadora de serviços identificou os riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema;  (b) os controles identificados nessa descrição forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impedem que os objetivos de controle especificados sejam alcançados; e  (c) os controles foram aplicados de maneira</p>	<p>Quando os critérios para essa opinião são atendidos, os controles terão fornecido segurança razoável de que os objetivos de controle foram alcançados durante o período especificado. (Em termos dos requisitos da NBC TO 3000, as informações sobre o objeto</p>	<p>Os objetivos de controle, que estão especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços, fazem parte dos critérios para essas opiniões. Os objetivos de controle especificados serão diferentes para cada trabalho. Se, como parte da formação da opinião sobre a descrição, o auditor da</p>

		uniforme conforme projetados durante o período especificado. Isso inclui se os controles manuais foram aplicados por pessoas com competência e autoridade adequadas.	para essa opinião é a afirmação da organização prestadora de serviços de que os controles foram adequadamente projetados e estão operando de maneira efetiva.)	organização prestadora de serviços conclui que os objetivos de controle especificados não estão adequadamente apresentados, esses objetivos de controle não seriam adequados como parte dos critérios para formar uma opinião sobre o projeto ou a efetividade operacional dos controles.
Opinião sobre a adequação do projeto (relatórios tipo 1).	A adequação do projeto dos controles que são necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços.	Os controles foram adequadamente projetados se: (a) a organização prestadora de serviços identificou os riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição do seu sistema; e (b) os controles identificados nessa descrição forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impedem que os objetivos de controle especificados sejam alcançados.	O atendimento desses critérios por si só não fornece nenhuma segurança de que os objetivos de controle relacionados foram alcançados porque não foi obtida nenhuma segurança sobre a operação dos controles. (Em termos dos requisitos da NBC TO 3000, as informações sobre o objeto para essa opinião é a afirmação da organização prestadora de serviços de que os controles foram adequadamente projetados.)	

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

**Relevância** (ver itens 19 e 54)

- A16. No trabalho para emitir relatório sobre controles em organização prestadora de serviços, o conceito de relevância refere-se ao sistema sobre o qual está sendo emitido o relatório, não às demonstrações contábeis de entidades usuárias. O auditor da organização prestadora de serviços planeja e realiza procedimentos para determinar se a descrição do sistema da organização prestadora de serviços está adequadamente apresentada em todos os aspectos relevantes, se os controles da organização prestadora de serviços foram adequadamente projetados em todos os aspectos relevantes e, no caso de relatório tipo 2, se os controles da organização prestadora de serviços estão operando de maneira efetiva em todos os aspectos relevantes. O conceito de relevância leva em consideração que o relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços fornece informações sobre o sistema dessa organização para atender as necessidades comuns de ampla gama de entidades usuárias e seus auditores que sabem de que maneira o sistema foi usado.
- A17. Relevância com relação à adequada apresentação da descrição do sistema da organização prestadora de serviços e, com relação ao projeto dos controles, inclui basicamente a consideração de fatores qualitativos, por exemplo: se a descrição inclui os aspectos significativos do processamento de transações significativas; se a descrição omite ou distorce informações relevantes; e a capacidade dos controles, conforme projetados, de fornecer segurança razoável de que os objetivos seriam alcançados. Relevância com relação à opinião do auditor da organização prestadora de serviços sobre a efetividade operacional dos controles inclui a consideração de fatores quantitativos e qualitativos, por exemplo, a taxa tolerável e a taxa observada de desvio (questão quantitativa) e a natureza e a causa de qualquer desvio observado (questão qualitativa).
- A18. O conceito de relevância não é aplicado ao se divulgar, na descrição dos testes de controle, os resultados dos testes em que foram identificados desvios. Isso ocorre porque, nas circunstâncias específicas de entidade usuária ou de auditor usuário específico, um desvio pode ter importância além do fato de se ele impede ou não, na opinião do auditor da organização prestadora de serviços, o controle de operar de maneira efetiva. Por exemplo, o controle ao qual se refere o desvio pode ser particularmente importante na prevenção de certo tipo de erro que pode ser relevante nas circunstâncias específicas das demonstrações contábeis de entidade usuária.

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

- A19. A obtenção de entendimento do sistema da organização prestadora de serviços, incluindo controles que estão incluídos no alcance do trabalho auxilia o auditor da organização prestadora de serviços a:
- identificar os limites desse sistema e como é a interface com outros sistemas;
  - avaliar se a descrição apresenta adequadamente o sistema da organização prestadora de serviços que foi projetado e implementado;
  - determinar quais os controles necessários para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços;
  - avaliar se os controles foram adequadamente projetados;
  - avaliar, no caso de relatório tipo 2, se os controles estavam operando de maneira efetiva.
- A20. Os procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços para obter esse entendimento podem incluir:
- indagação às pessoas da organização prestadora de serviços que, no julgamento do auditor, podem ter informações relevantes;

- observação de operações e inspeção de documentos, relatórios, registros impressos e eletrônicos de processamento de transações;
- inspeção de seleção de acordos entre a organização prestadora de serviços e entidades usuárias para identificar seus termos comuns;
- reexecução de procedimentos de controle.

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

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

- A descrição aborda os principais aspectos do serviço prestado (dentro do alcance do trabalho) que se poderia razoavelmente esperar serem relevantes para as necessidades comuns de ampla gama de auditores de entidades usuárias no planejamento de suas auditorias das demonstrações contábeis de entidades usuárias?
- A descrição foi elaborada com um nível de detalhe que se poderia razoavelmente esperar que forneça informações suficientes a ampla gama de auditores de entidades usuárias para obterem entendimento de controles internos de acordo com a NBC TA 315? A descrição não precisa tratar de todos os aspectos do processamento da organização prestadora de serviços ou dos serviços prestados a entidades usuárias, e não precisa ser tão detalhada de forma a potencialmente comprometer a segurança ou outros controles da organização prestadora de serviços.
- A descrição foi elaborada de maneira a não omitir ou distorcer informações que podem afetar as necessidades comuns de ampla gama de decisões de auditores de entidades usuárias, por exemplo, a descrição contém quaisquer omissões ou imprecisões significativas no processamento conhecidas pelo auditor da organização prestadora de serviços?
- Quando os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços foram excluídos do alcance do trabalho, a descrição identifica claramente os objetivos excluídos?
- Os controles identificados nessa descrição foram implementados?
- Os controles complementares da entidade usuária, se houver, estão adequadamente descritos? Na maioria dos casos, a descrição dos objetivos de controle é redigida como se os objetivos de controle pudessem ser alcançados por meio da operação efetiva dos controles implementados apenas pela organização prestadora de serviços. Em alguns casos, entretanto, os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços não podem ser alcançados somente pela organização prestadora de serviços porque isso requer que sejam implementados controles específicos pelas entidades usuárias. Esse pode ser o caso quando, por exemplo, os objetivos de controle são especificados por autoridade reguladora. Quando a descrição inclui controles complementares da entidade usuária, a descrição identifica separadamente esses controles junto com os objetivos de controle específicos que não podem ser alcançados somente pela organização prestadora de serviços.
- Se for usado o método de inclusão, a descrição identifica separadamente controles da organização prestadora de serviços e controles da organização subcontratada para prestação de serviços? Se for usado o método de desmembramento (*carve out*), a descrição identifica as funções que são desempenhadas pela organização subcontratada para prestação de serviços? Quando é utilizado o método de desmembramento, a descrição não precisa detalhar o processamento ou os controles da organização subcontratada para prestação de serviços.

- A22. Os procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços para avaliar a adequada apresentação da descrição podem incluir:
- consideração sobre a natureza de entidades usuárias e qual a probabilidade de os serviços prestados pela organização prestadora afetá-las, por exemplo, se as entidades usuárias pertencem a um setor específico e se são reguladas por agências governamentais;
  - leitura dos contratos-padrão ou termos-padrão de contratos, (se aplicável) com entidades usuárias para obter entendimento das obrigações contratuais das organizações prestadoras de serviços;
  - observação dos procedimentos realizados pelo pessoal da organização prestadora de serviços;
  - revisão dos manuais de políticas e procedimentos da organização prestadora de serviços e a documentação de outros sistemas, por exemplo, fluxogramas e narrativas.
- A23. O item 21(a) requer que o auditor da organização prestadora de serviços avalie se os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços são razoáveis nas circunstâncias. Considere que as questões a seguir podem auxiliar o auditor da organização prestadora de serviços nessa avaliação:
- Os objetivos de controle especificados foram estabelecidos pela organização prestadora de serviços ou por partes externas, como autoridade reguladora, grupo usuário ou órgão profissional que segue um processo devidamente transparente?
  - Nos casos em que os objetivos de controle especificados foram estabelecidos pela organização prestadora de serviços, eles se relacionam com os tipos de afirmações comumente incorporadas nas demonstrações contábeis de ampla gama de entidades usuárias com as quais se poderia razoavelmente esperar que os controles da organização prestadora de serviços estivessem relacionados? Embora o auditor da organização prestadora de serviços não seja normalmente capaz de determinar como os controles em organização prestadora de serviços se relacionam especificamente com as afirmações incorporadas nas demonstrações contábeis da entidade usuária, o entendimento da natureza do sistema da organização prestadora de serviços pelo auditor da organização prestadora de serviços, incluindo controles e serviços que estão sendo prestados, é usado para identificar os tipos de afirmações com os quais esses controles estão provavelmente relacionados.
  - Nos casos em que os objetivos de controle especificados foram estabelecidos pela organização prestadora de serviços, eles estão completos? Um conjunto completo de objetivos de controle pode fornecer a ampla gama de auditores de entidades usuárias uma estrutura para avaliar o efeito de controles da organização prestadora de serviços sobre as afirmações comumente incorporadas nas demonstrações contábeis de entidades usuárias.
- A24. Os procedimentos do auditor da organização prestadora de serviços para determinar se o sistema da organização prestadora de serviços foi implementado pode ser semelhante aos procedimentos para obter entendimento desse sistema e realizado em conjunto com tais procedimentos. Estes podem incluir, também, o rastreamento de itens pelo sistema da organização prestadora de serviços e, no caso de relatório tipo 2, indagações específicas sobre mudanças em controles que foram implementadas durante o período. As mudanças que são significativas para as entidades usuárias ou seus auditores estão incluídas na descrição do sistema da organização prestadora de serviços.

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

- A25. Sob o ponto de vista da entidade usuária ou do auditor da entidade usuária, um controle é adequadamente projetado se, individualmente ou combinado com outros controles, quando

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

- A26. O auditor da organização prestadora de serviços pode considerar usar fluxogramas, questionários ou tabelas de decisão para facilitar o entendimento do projeto dos controles.
- A27. Os controles podem consistir de diversas atividades direcionadas ao alcance do objetivo do controle. Consequentemente, se o auditor da organização prestadora de serviços avalia certas atividades como sendo ineficazes para alcançar um objetivo de controle específico, a existência de outras atividades pode permitir que o auditor da organização prestadora de serviços conclua que os controles relacionados com o objetivo de controle foram adequadamente projetados.

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

*Avaliação da efetividade operacional (ver item 24)*

- A28. Sob o ponto de vista da entidade usuária ou do auditor da entidade usuária, um controle está operando de maneira efetiva se, individualmente ou combinado com outros controles, fornecer segurança razoável de que distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro, são evitadas ou detectadas e corrigidas. Entretanto, uma organização prestadora de serviços ou o auditor da organização prestadora de serviços não tem conhecimento das circunstâncias nas entidades usuárias que determinariam se ocorreu distorção resultante de um desvio de controle e, em caso positivo, se ela é relevante. Portanto, do ponto de vista do auditor da organização prestadora de serviços, um controle está operando de maneira efetiva se, individualmente ou combinado com outros controles, fornecer segurança razoável de que são alcançados os objetivos de controle especificados na descrição do sistema da organização prestadora de serviços. Da mesma forma, uma organização prestadora de serviços ou seu auditor não está em posição de determinar se qualquer desvio de controle observado resultaria em distorção relevante do ponto de vista da entidade usuária.
- A29. Obter entendimento suficiente dos controles para opinar sobre a adequação de seu projeto não é evidência suficiente com relação a sua efetividade operacional, a menos que haja alguma automação que proporcione de forma consistente a operação dos controles conforme foram projetados e implementados. Por exemplo, a obtenção de informações sobre a implementação de controle manual em determinado momento não fornece evidência sobre a operação do controle em outros momentos. Entretanto, em decorrência da consistência inerente ao processamento de TI, a realização de procedimentos para determinar o projeto de controle automatizado, e se ele foi implementado, pode servir como evidência da efetividade operacional desse controle, dependendo da avaliação do auditor da organização prestadora de serviços e dos testes de outros controles, como aqueles sobre mudanças de programas.
- A30. Para ser útil para os auditores de entidades usuárias, o relatório tipo 2 abrange normalmente um período mínimo de seis meses. Se o período for inferior a seis meses, o auditor da organização prestadora de serviços pode considerar adequado descrever as razões para o período mais curto no relatório de asseguarção do auditor da organização prestadora de serviços. As circunstâncias que podem resultar em relatório que abrange um período inferior a

seis meses incluem: (a) o auditor da organização prestadora de serviços é contratado próximo da data em que o relatório sobre controles deve ser emitido; (b) a organização prestadora de serviços (ou sistema ou aplicativo específico) está funcionando há menos de seis meses; ou (c) foram feitas mudanças significativas nos controles e não é praticável esperar seis meses antes de emitir um relatório ou emitir um relatório abrangendo o sistema antes e depois das mudanças.

- A31. Determinados procedimentos de controle podem não deixar evidência de que sua operação possa ser testada em data posterior e, conseqüentemente, o auditor da organização prestadora de serviços pode achar necessário testar a efetividade operacional desses procedimentos de controle em diversos momentos durante o período de abrangência do relatório.
- A32. O auditor da organização prestadora de serviços expressa uma opinião sobre a efetividade operacional de controles durante cada período, portanto, é necessária evidência apropriada e suficiente sobre a operação dos controles durante o período corrente para o auditor expressar sua opinião. Entretanto, o conhecimento de desvios observados em trabalhos anteriores pode levar o auditor a aumentar a extensão dos testes durante o período corrente.

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

- A33. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter evidência que suporte a operação efetiva de controles indiretos. Por exemplo, quando o auditor da organização prestadora de serviços decide testar a eficácia da revisão de relatórios de exceção detalhando vendas que excedem os limites de crédito autorizados, a revisão e o respectivo acompanhamento constituem o controle que tem relevância direta para o auditor da organização prestadora de serviços. Os controles sobre a precisão das informações nos relatórios (por exemplo, os controles gerais de TI) são descritos como controles “indiretos”.
- A34. Em decorrência da consistência inerente ao processamento de TI, a evidência sobre a implementação de controle de aplicação automatizado, quando considerada em conjunto com a evidência sobre a efetividade operacional dos controles gerais da organização prestadora de serviços (especificamente, controles sobre as mudanças), também pode fornecer evidência sobre sua efetividade operacional.

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

- A35. Os meios para selecionar os itens para teste disponíveis para o auditor da organização prestadora de serviços são:
- (a) selecionar todos os itens (exame de 100% dos itens). Isso pode ser adequado para testar controles que não são aplicados com frequência, por exemplo, trimestralmente, ou quando a evidência em relação à aplicação do controle torna o exame de 100% dos itens eficiente;
  - (b) selecionar itens específicos. Isso pode ser adequado quando o exame de 100% dos itens não for eficiente e a amostragem não for efetiva, como os testes de controle que não são aplicados com frequência suficiente para proporcionar uma grande população para amostragem, por exemplo, controles que são aplicados mensal ou semanalmente; e
  - (c) amostragem. Pode ser adequado para testar controles que são aplicados frequentemente de maneira uniforme e que deixam evidência documental de sua aplicação.
- A36. Embora o exame seletivo de itens específicos seja muitas vezes um meio eficiente de obter evidência, ele não constitui amostragem. Os resultados de procedimentos aplicados a itens selecionados dessa maneira não podem ser projetados para a população inteira; conseqüentemente, o exame seletivo de itens específicos não fornece evidência sobre o

restante da população. A amostragem, por outro lado, é definida para permitir que sejam tiradas conclusões sobre uma população inteira com base em testes na amostra tirada da população.

## **Função da auditoria interna**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **Representações formais** (ver itens 38 e 40)

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

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

#### **Outras informações** (ver item 42)

A44. As normas profissionais e o Código de Ética Profissional do Contador requerem que o auditor da organização prestadora de serviços não esteja associado com as informações quando ele acreditar que as informações:

- (a) contêm declaração significativamente falsa ou enganosa;
- (b) contêm declarações ou informações fornecidas de maneira leviana; ou
- (c) omitem ou ocultam informações que devem ser incluídas onde essa omissão ou ocultação seria enganosa.

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

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

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

#### **Documentação** (ver item 51)

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

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

*Conteúdo do relatório de asseguarção do auditor da organizaçõ prestadora de serviçõs (ver item 53)*

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

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

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

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

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

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

*Opiniãõ modificada (ver item 55)*

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

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

A52. Ao se abster de expressar uma opiniãõ em decorrência da limitaçõ de alcance, não é normalmente apropriado identificar os procedimentos que foram realizados nem incluir declarações que descrevem as características do trabalho do auditor da organizaçõ prestadora de serviçõs; fazer isso pode ofuscar a abstençõ de opiniãõ.

**Outras responsabilidades de comunicaçõ (ver item 56)**

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

- obtençõ de assessoria jurídica sobre as consequências de diferentes cursos de açãõ;

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

## **Apêndice 1** (ver item A47)

### **Exemplo de afirmações da organização prestadora de serviços**

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

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

Afirmação da organização prestadora de serviços

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

- (a) a descrição nas páginas [bb-cc] apresenta adequadamente o sistema [tipo ou nome] para processamento de transações de clientes durante o período de [data] a [data]. Os critérios usados na elaboração dessa afirmação foram que a descrição:
  - (i) apresenta como o sistema foi projetado e implementado, incluindo:
    - os tipos de serviços prestados, incluindo, conforme apropriado, as classes de transações processadas;
    - os procedimentos dos sistemas de tecnologia da informação (TI) e manuais, usados para iniciar, registrar, processar, corrigir conforme necessário e transferir essas transações para os relatórios elaborados para clientes;
    - os respectivos registros contábeis, informações de suporte e contas específicas que foram usadas para iniciar, registrar, processar e comunicar as transações, incluindo a correção de informações e como as informações foram transferidas para os relatórios elaborados para clientes;
    - como o sistema tratou de eventos e condições significativos que não eram transações;
    - o processo usado para elaborar relatórios para clientes;
    - os objetivos de controle relevantes e os controles projetados para alcançar esses objetivos;
    - os controles que, no projeto do sistema, seriam implementados por entidades usuárias e que, se necessário para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição, são identificados na descrição juntamente com os objetivos de controle específicos que não podem ser alcançados individualmente;
    - outros aspectos do ambiente de controle, do processo de avaliação de riscos, do sistema de informações (incluindo os respectivos processos de negócio) e da comunicação, das atividades de controle e dos controles de monitoramento que foram relevantes para o processamento e a comunicação de transações de clientes;

- (ii) inclui detalhes relevantes de mudanças no sistema da organização prestadora de serviços durante o período de [data] a [data];
  - (iii) não omite ou distorce informações relevantes para o alcance do sistema que está sendo descrito, apesar de saber que a descrição foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de clientes e seus auditores e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema que cada cliente individualmente possa considerar importante em seu próprio ambiente específico;
- (b) os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição foram adequadamente projetados e operaram de maneira efetiva durante o período de [data] a [data]. Os critérios usados na elaboração dessa afirmação foram que:
- (i) os riscos que ameaçaram o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição foram identificados;
  - (ii) os controles identificados forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impediriam que os objetivos de controle especificados fossem alcançados; e
  - (iii) os controles foram aplicados de maneira uniforme conforme projetados, incluindo que foram aplicados controles manuais por pessoas com competência e autoridade adequadas, durante o período de [data] a [data].

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

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

- (a) a descrição nas páginas [bb-cc] apresenta adequadamente o sistema [tipo ou nome] para processamento de transações de clientes em [data]. Os critérios usados na elaboração dessa afirmação foram que a descrição:
- (i) apresenta como o sistema foi projetado e implementado, incluindo:
    - os tipos de serviços prestados, incluindo, conforme apropriado, as classes de transações processadas;
    - os procedimentos dos sistemas de tecnologia da informação (TI) e manuais usados para iniciar, registrar, processar, corrigir conforme necessário e transferir essas transações para os relatórios elaborados para clientes;
    - os respectivos registros contábeis, informações de suporte e contas específicas que foram usadas para iniciar, registrar, processar e comunicar as transações, incluindo a correção de informações incorretas e como as informações são transferidas para os relatórios elaborados para clientes;
    - como o sistema tratou de eventos e condições significativos que não eram transações;
    - o processo usado para elaborar relatórios para clientes;
    - os objetivos de controle relevantes e os controles projetados para alcançar esses objetivos;
    - os controles que, no projeto do sistema, seriam implementados por entidades usuárias e que, se necessário para alcançar os objetivos de controle especificados na descrição, são identificados na descrição juntamente com os objetivos de controle específicos que não podem ser alcançados individualmente;

- outros aspectos do ambiente de controle, do processo de avaliação de riscos, do sistema de informações (incluindo os respectivos processos de negócio) e da comunicação, das atividades de controle e dos controles de monitoramento que foram relevantes para o processamento e a comunicação de transações de clientes;
- (ii) não omite ou distorce informações relevantes para o alcance do sistema que está sendo descrito, apesar de saber que a descrição foi elaborada para atender as necessidades comuns de ampla gama de clientes e seus auditores e, portanto, pode não incluir todos os aspectos do sistema que cada cliente individualmente possa considerar importante em seu próprio ambiente específico;
- (b) os controles relacionados com os objetivos de controle especificados na descrição foram adequadamente projetados em [data]. Os critérios usados na elaboração dessa afirmação foram que:
- (i) os riscos que ameaçaram o alcance dos objetivos de controle especificados na descrição foram identificados; e
  - (ii) os controles identificados forneceriam, se estivessem operando conforme descrito, segurança razoável de que esses riscos não impediram que os objetivos de controle especificados fossem alcançados.

## **Apêndice 2 (ver item A47)**

### **Exemplo de relatórios de asseguração do auditor do serviço**

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

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

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

Para: Organização Prestadora de Serviços XYZ

Alcance

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

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

Responsabilidades da Organização Prestadora de Serviços XYZ

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

Responsabilidade dos auditores independentes

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

Um trabalho de asseguração para emitir um relatório sobre a descrição, o projeto e a eficácia operacional dos controles de organização prestadora de serviços envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência sobre as divulgações na descrição do seu sistema, projeto e efetividade operacional dos controles. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de que a descrição não esteja apresentada adequadamente e de que os controles não foram apropriadamente projetados ou não estão operando efetivamente. Nossos procedimentos incluíram testes da eficácia operacional dos controles que consideramos necessários para fornecer segurança razoável de que os objetivos de controle especificados na descrição foram alcançados. Um trabalho de asseguração desse tipo inclui, também, a avaliação da apresentação geral da descrição, da adequação dos objetivos nela especificados e da adequação dos critérios especificados pela organização prestadora de serviços e descritos na página [aa].

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

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

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

#### Opinião

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

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

#### Descrição dos testes de controle

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

Usuários previstos e objetivo

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

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

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

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

Para: Organização Prestadora de Serviços XYZ

Alcance

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

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

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

Responsabilidades da Organização Prestadora de Serviços XYZ

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

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a descrição elaborada pela Organização Prestadora de Serviços XYZ e sobre o projeto dos controles relacionados com os objetivos de controle especificados nessa descrição, com base em nossos procedimentos. Conduzimos nosso trabalho de acordo com a NBC TO 3402 – Relatórios de Asseguarção de Controles em Organização Prestadora de Serviços, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essa Norma requer o

cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que o trabalho seja planejado e executado para a obtenção de segurança razoável sobre se a descrição está apresentada adequadamente, em todos os aspectos relevantes e se os controles foram adequadamente projetados.

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

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

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

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

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

#### Opinião

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

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

#### Usuários previstos e objetivo

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

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

### Apêndice 3 (ver item A50)

#### Exemplo de relatórios de asseguarção contendo modificação

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

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

...

Responsabilidade dos auditores independentes

...

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

Base para opinião com ressalva

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

Opinião com ressalva

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

(a) ...

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

...

Responsabilidade dos auditores independentes

...

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

Base para opinião com ressalva

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

## Opinião com ressalva

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

(a) ...

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

...

Responsabilidade dos auditores independentes

...

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

## Base para opinião com ressalva

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

## Opinião com ressalva

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

(a)

...

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

...

Responsabilidade dos auditores independentes

...

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

## Base para opinião com ressalva

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

empréstimos recebidos são adequadamente registrados” operou efetivamente durante o período de [data] a [data].

#### Opinião com ressalva

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

(a) ...

## RESOLUÇÃO CFC N.º 1.407/12

*Aprova o CTO 01 – Emissão de Relatório de Asseguração Relacionado com Sustentabilidade e Responsabilidade Social e altera os Anexos I e II do CTR 01.*

[Voltar ao índice](#)

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

### **RESOLVE:**

**Art. 1º** Aprovar o Comunicado Técnico CTO 01 – Emissão de Relatório de Asseguração Relacionado com Sustentabilidade e Responsabilidade Social, que tem por base o Comunicado Técnico IBRACON n.º 07/12.

**Art. 2º** No CTR 01, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.345/11, substituir “de acordo as” por “de forma consistente com as” no texto do título Demonstrações do valor adicionado dos Anexos I e II.

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

Brasília, 21 de setembro de 2012.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**  
**Presidente**

Ata CFC n.º 969

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**CTO 01 – EMISSÃO DE RELATÓRIO DE ASSEGURAÇÃO RELACIONADO COM**  
**SUSTENTABILIDADE E RESPONSABILIDADE SOCIAL**

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
<b>OBJETIVO</b>	<b>1</b>
<b>INTRODUÇÃO E CONTEXTO PARA EMISSÃO DESTE COMUNICADO</b>	<b>2 – 6</b>
<b>CONCEITOS-CHAVE, ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO DAS INFORMAÇÕES E TIPO DE INFORMAÇÃO APRESENTADA</b>	<b>7 – 16</b>
Sustentabilidade	7 – 9
Balanco social	10 – 12
Demonstração de informações de natureza social e ambiental	13
Informações de natureza social, ambiental e de responsabilidade social apresentadas nessa demonstração, em balanços sociais ou nos relatórios de sustentabilidade	14
Principais estruturas conceituais ( <i>frameworks</i> ) e critérios observados na elaboração das informações sobre sustentabilidade e responsabilidade social	15 – 16
<b>ENTENDIMENTO</b>	<b>17 – 20</b>
Tipo de trabalho requerido pelo mercado e estrutura conceitual para trabalhos de asseguração	17 – 20
<b>NBC TO 3000 – TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO DIFERENTE DE AUDITORIA E REVISÃO</b>	<b>21 – 33</b>
Requisitos éticos (independência) e controle de qualidade	21 – 23
Aceitação ou continuidade de relacionamento ou do trabalho e os termos de sua contratação	24 – 26
Contratação de outro auditor independente para execução dos trabalhos de asseguração sobre as informações relacionadas com sustentabilidade e responsabilidade social	27 – 28
Planejamento e execução do trabalho sobre as informações relacionadas com sustentabilidade e responsabilidade social e tipo de asseguração fornecida	29
Relevância (ou materialidade)	30
Uso de especialista	31
Documentação	32 – 33
<b>RELATÓRIO DE ASSEGURAÇÃO RELACIONADO COM AS INFORMAÇÕES SOBRE SUSTENTABILIDADE E RESPONSABILIDADE SOCIAL</b>	<b>34 – 40</b>
Conteúdo do relatório	34 – 37
Conclusão do relatório de asseguração limitada	38
Conclusão com ressalva, adversa ou abstenção de conclusão	39 – 40
Anexo I – Principais estruturas conceituais ( <i>frameworks</i> ) e critérios utilizados na elaboração de informações sobre sustentabilidade e responsabilidade social	

## Objetivo

1. Este Comunicado Técnico tem por objetivo orientar os auditores independentes sobre a execução de trabalhos e a emissão de relatórios de asseguração sobre informações relacionadas com sustentabilidade e responsabilidade social, objetivando prover alinhamento e uniformidade na aplicação dos procedimentos de revisão e na emissão dos relatórios de asseguração sobre esses temas divulgados no Balanço Social, Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, Relatório de Sustentabilidade ou em outras partes do Relatório Anual da Administração.

## Introdução e contexto para emissão deste Comunicado

2. O Brasil, por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), tem o compromisso de adotar as normas internacionais de auditoria, de revisão, de asseguração e de outros serviços correlatos emitidos pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) da Federação Internacional de Contadores (IFAC). O IAASB vem trabalhando na emissão de normas para trabalhos dessa natureza. Como exemplo, já foi colocada em audiência pública e aprovada a norma ISAE 3410 – *Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements*, que trata do efeito estufa.
3. Como se trata de tema em desenvolvimento, alguns países, como, por exemplo, a Alemanha e a Holanda, possuem normas específicas para esses tipos de trabalho. Por sua vez, a Federação dos Peritos Contábeis Europeus (\*) (*Fédération des Experts Comptables Européens* – FEE) estudou o assunto e emitiu um extenso documento resumindo as práticas que vêm sendo seguidas em quatro países europeus (Suécia, França, Holanda e Alemanha).

(\*) A Federação dos Peritos Contábeis Europeus (*Fédération des Experts Comptables Européens* – FEE) é a organização representativa da profissão de contador na Europa. Entre os associados da FEE, contam-se 44 institutos profissionais de Contabilidade, referentes a 32 países. Os órgãos membros da FEE representam mais de 500.000 contadores na Europa.
4. Nesse documento, a FEE conclui que precisa ser emitida uma norma específica para tratar de trabalhos dos auditores independentes e emissão de relatórios de asseguração sobre os temas de sustentabilidade, uma vez que atualmente os auditores independentes têm utilizado a norma internacional ISAE 3000 *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information* (A NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão, emitida pelo CFC, é a norma equivalente ao ISAE 3000 do IAASB da IFAC), mas que, considerando a complexidade do tema, essa norma não endereça completamente todas as peculiaridades e, assim, deveria ser editada norma específica pelo IAASB da IFAC.
5. O desenvolvimento deste assunto vem sendo acompanhado e poderá ocasionar a emissão de orientações adicionais no período de transição, até que se tenha uma norma internacional aprovada, que ensejará a emissão pelo CFC de uma NBC TO específica para ser compulsoriamente aplicada no Brasil, após amplo processo de audiência pública.
6. Eliminado.

## Conceitos-chave, estrutura conceitual para elaboração das informações e tipo de informação apresentada

### Sustentabilidade

7. O conceito de sustentabilidade nasceu na década de 80 com críticas da ONU sobre o comportamento predatório de desenvolvimento econômico adotado pelos países desenvolvidos que se mostravam incapazes em manter o progresso em todo o planeta e de, em longo prazo, partilhá-lo com os países em desenvolvimento.
8. Nascia, assim, o conceito de desenvolvimento sustentável ou sustentabilidade. A ideia se popularizou nas conferências do Rio de Janeiro, a Eco Rio 92, e de Johannesburgo em 2002. Desde então, o debate sobre desenvolvimento sustentável está presente na sociedade civil, governos, empresas, organismos internacionais e ONGs e foi tema central na Rio+20, realizada neste ano no Rio de Janeiro.
9. O Banco Mundial e o *International Finance Corporation* (IFC), em pesquisas, constataram que é cada vez maior a preocupação das empresas multinacionais com questões relacionadas à responsabilidade social corporativa. As negociações internacionais também avançam nesse sentido e são preocupações reais para a União Europeia, Canadá e a maioria das nações emergentes, como Brasil, China e Índia.

### **Balanço social**

10. Balanço social é o nome dado à divulgação do conjunto de informações e de indicadores dos investimentos e das ações realizadas pelas entidades no cumprimento de sua função social, informações essas dirigidas aos seus empregados, investidores, analistas de mercado, governo e às comunidades com quem interagem, direta ou indiretamente.
11. É considerado, também, um instrumento de demonstração das atividades das entidades, que tem por finalidade conferir maior transparência e visibilidade às informações que interessam não apenas aos sócios e acionistas das entidades, mas também a um número maior de interessados (*stakeholders*), formado pelos empregados, fornecedores, investidores, parceiros, financiadores, consumidores e comunidade em geral.
12. Ele surgiu como instrumento de comunicação de responsabilidade corporativa, constituindo o conjunto de informações de natureza econômica, social, laboral e ambiental pelo qual se avalia o desempenho da entidade na comunidade na qual está inserida e com a qual interage. Transcende, assim, da tradicional avaliação de natureza econômico-financeira, passando a medir o nível de respeito e comprometimento das entidades com o seu meio social.

### **Demonstração de informações de natureza social e ambiental**

13. Essa demonstração, não obrigatória, foi instituída no Brasil pelo CFC, por intermédio da NBC T 15, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2006. Quando apresentada, ela deve ser considerada como informação suplementar às demonstrações contábeis e não deve se confundir com as notas explicativas às demonstrações contábeis. A referida NBC T 15 estabelece quais são as informações que devem ser incluídas nessa demonstração.

### **Informações de natureza social, ambiental e de responsabilidade social apresentadas nessa demonstração, em balanços sociais ou em relatórios de sustentabilidade**

14. Essas informações possuem as seguintes características, que diferem de demonstração financeira ou outras informações financeiras históricas e que afetam a forma pela qual os trabalhos de assecuração são executados:
  - O balanço social, demonstração de informações de natureza social e ambiental ou relatório de sustentabilidade, doravante denominados *Informações sobre Sustentabilidade e Responsabilidade Social* neste Comunicado, são direcionados geralmente para um grupo

mais amplo e heterogêneo de usuários do que os usuários previstos de demonstrações contábeis.

- Elas geralmente incluem informações qualitativas de divulgações de políticas e gerenciamento, que são relevantes para ampla gama de usuários. A determinação da relevância para o propósito de proporcionar asseguração em tais informações requer entendimento das necessidades de informações dos usuários e a aplicação de julgamento profissional.
- As informações quantitativas divulgadas não são necessariamente mensuradas em unidade monetária, mas em diversas unidades aplicáveis para cada indicador e que são mutuamente independentes. Por exemplo, indicadores de desempenho relacionados à emissão de dióxido de carbono não podem ser agregados com informações sobre recursos humanos.
- As informações quantitativas divulgadas são derivadas usualmente de sistemas de informações não necessariamente integrados com os sistemas contábeis das entidades.
- Em determinadas situações, podem não existir sistemas de controles internos efetivos sobre essas informações. Em alguns casos, os sistemas de informação são menos desenvolvidos do que aqueles existentes para a geração de informações contábeis ou financeiras e, conseqüentemente, a informação fornecida pode não ser tão confiável no que se refere à sua integridade e precisão.
- As informações relevantes podem ser obtidas de outras áreas ou entidades sobre as quais a entidade que reporta possui diferentes níveis de influência, como, por exemplo, informações referentes a empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) e de fornecedores.

### **Principais estruturas conceituais (*frameworks*) e critérios observados na elaboração das informações sobre sustentabilidade e responsabilidade social**

15. Na elaboração das informações que tratem de sustentabilidade e de responsabilidade social, não existe apenas um instrumento ou estrutura conceitual que regule a sua elaboração ou que possa ser considerada a “melhor” alternativa para as entidades. Na prática, observa-se que as entidades têm utilizado a estrutura conceitual que melhor atende as suas necessidades, considerando o seu nível de maturidade à frente dos temas relacionados.
16. Dessa forma, a divulgação, pela entidade, dos critérios utilizados na elaboração dessas informações, incluindo a estrutura conceitual utilizada é informação relevante que deve constar das informações submetidas à análise dos auditores independentes. Assim, estão apresentados no Anexo I deste Comunicado algumas das principais estruturas conceituais (*frameworks*) e critérios aceitos na elaboração das informações relacionados com o tema.

## **Entendimento**

### **Tipo de trabalho requerido pelo mercado e estrutura conceitual para trabalhos de asseguração**

17. A execução de trabalhos e emissão de relatórios do tipo Procedimentos Previamente Acordados (PPA), em que as partes específicas (cliente e auditor) acordam previamente a extensão dos trabalhos, não atende à demanda do amplo mercado que requer uma asseguração sobre as informações relacionadas com esses temas. Portanto, a NBC TSC 4400, que não se enquadra na Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração, não serve e não deve ser utilizada em trabalhos dessa natureza.
18. De acordo com a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração, trabalho de asseguração significa um trabalho no qual o auditor

independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos usuários previstos da informação, outros que não a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

19. Essa estrutura define dois tipos de trabalho de asseguarção. O primeiro, como trabalho de asseguarção razoável, permite que o auditor independente emita uma opinião (como, por exemplo: *Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ*); e o segundo, de natureza limitada, conhecido como trabalho de asseguarção limitada, permite que o auditor emita uma conclusão na forma negativa, do tipo *Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os controles internos não são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ*.
20. Os trabalhos de asseguarção podem envolver informações históricas, como no caso das demonstrações contábeis, em que normalmente se utilizam os termos auditoria ou revisão, e observam-se as NBCs TA ou NBCs TR, conforme seja o tipo de segurança fornecido pelo auditor, ou informações não históricas em que se utilizam as normas NBCs TO. No caso específico de Informações sobre Sustentabilidade e Responsabilidade Social, enquanto não houver norma específica, deve ser utilizada a NBC TO 3000, cujos principais aspectos estão a seguir descritos.

## **NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguarção Diferente de Auditoria e Revisão**

### **Requisitos éticos (independência) e controle de qualidade**

21. Este Comunicado tem como objetivo estabelecer os requisitos e procedimentos essenciais, além de fornecer orientação aos auditores independentes, para a realização de trabalhos de asseguarção sobre informações não históricas, trabalhos esses que estão sujeitos ao cumprimento dos requisitos éticos de independência e ao necessário controle de qualidade sobre o trabalho e relatório a ser emitido.
22. Na oportunidade em que a NBC TO 3000 foi originalmente emitida pelo CFC ainda não existia a NBC PA 291, que trata da independência do auditor em outros trabalhos de asseguarção. Portanto, a NBC TO 3000 está dividida em duas partes. A primeira parte (Parte A) trata da norma técnica propriamente dita, enquanto que a Parte B (que não existe na norma ISAE 3000) trata dos aspectos de independência, que ora estão contidos na NBC PA 291, que tem por base a Seção 291 do Código de Ética do Contador do IESBA da IFAC e que, portanto, deve ser integralmente observado em trabalhos dessa natureza.
23. O auditor independente, para poder executar trabalho de asseguarção sobre as informações que tratam de sustentabilidade e responsabilidade social, deve possuir um controle de qualidade apropriado. Em conformidade com a NBC PA 01(\*) do CFC, esse controle de qualidade deve incluir políticas e procedimentos que tratam dos seguintes elementos:
  - responsabilidades da liderança pela qualidade na firma;
  - exigências éticas relevantes;
  - aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos;
  - recursos humanos;
  - execução do trabalho; e
  - monitoramento da qualidade.

(\*) O CFC disponibilizou em seu *website* um guia prático contendo orientações para implantação de políticas e procedimentos de controle interno requeridos pela NBC PA 01.

## **Aceitação ou continuidade de relacionamento ou do trabalho e os termos de sua contratação**

24. Conforme itens 7 a 9 da NBC TO 3000, o auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) o trabalho de asseguarção dessa natureza se o seu objeto for de responsabilidade de uma parte que não sejam os usuários previstos e nem o próprio auditor, e se nada indicar ao auditor que ele ou as pessoas que executarão o trabalho (equipe) não possuam a competência técnica necessária ou não possam cumprir com as exigências éticas de independência. Adicionalmente, o trabalho deve apresentar:
- (a) objeto apropriado;
  - (b) critérios adequados e disponíveis aos usuários previstos;
  - (c) acesso irrestrito, apropriado e suficiente do auditor independente às evidências que respaldarão sua conclusão;
  - (d) possibilidade de o auditor independente apresentar uma conclusão por escrito; e
  - (e) possibilidade de o auditor independente se convencer de que há um propósito apropriado para o trabalho. Se houver limitação relevante na extensão de seu trabalho, provavelmente o trabalho não terá um propósito apropriado.
25. Dessa forma, essas condições devem ser consideradas nos termos da contratação, por meio de contrato, carta de contratação ou outra forma que evidencie as condições estabelecidas e as responsabilidades de cada parte envolvida na contratação do trabalho. Nesse tocante, é importante destacar, em particular, a identificação do objeto do trabalho e dos critérios a serem utilizados na elaboração e divulgação das Informações sobre Sustentabilidade e Responsabilidade Social, que será base para a conclusão do auditor.
26. Esses critérios, que levam em consideração a Estrutura Conceitual selecionada (ver Anexo I), devem ser adequados para permitir uma adequada mensuração do objeto, com vistas a atender às características apresentadas no item 19 da NBC TO 3000.

## **Contratação de outro auditor independente para execução dos trabalhos de asseguarção sobre as informações relacionadas com sustentabilidade e responsabilidade social**

27. Em princípio, não existe qualquer restrição e, dessa forma, a entidade pode contratar diferentes auditores independentes para analisar suas demonstrações contábeis e suas informações sobre sustentabilidade e responsabilidade social. Todavia, o auditor que for contratado nessa circunstância para efetuar um trabalho isolado sobre essas informações a respeito de sustentabilidade e responsabilidade social deve levar em consideração que ele não possui o mesmo nível de conhecimento de como a entidade opera, do seu ambiente de controle interno e dos sistemas de controle interno que geram as informações sobre as quais ele emitirá seu relatório de asseguarção.
28. Assim, o auditor independente, contratado de forma isolada, deve aplicar procedimentos adicionais em relação ao auditor independente das demonstrações contábeis que possui maior conhecimento e aplicou a NBC TA 315 para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis por meio do entendimento da entidade e seu ambiente de controle interno.

## **Planejamento e execução do trabalho sobre as informações relacionadas com sustentabilidade e responsabilidade social e tipo de asseguarção fornecida**

29. Conforme mencionado no item 14, as informações sobre sustentabilidade e responsabilidade social apresentam certas características específicas, destacando-se que, além de os aspectos

quantitativos não serem mensurados em unidades monetárias, elas apresentam aspectos qualitativos. As evidências são geralmente obtidas mais por indagações e revisões analíticas do que por evidências substantivas que poderiam fornecer segurança em nível mais elevado do que aquele que o auditor independente pode obter em decorrência dos procedimentos aplicados em trabalhos dessa natureza. Assim, embora a NBC TO 3000 admita as duas formas de asseguarção (razoável ou limitada), o exemplo contido neste Comunicado, considerando os aspectos acima, é de relatório de asseguarção limitada.

### **Relevância (ou materialidade)**

30. Conforme mencionado no item 23 da NBC TO 3000, o auditor independente deve considerar a relevância para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências e na avaliação se as informações sobre o objeto não contêm imprecisões. Assim, o auditor independente deve entender o que é relevante, principalmente para os usuários das informações sobre sustentabilidade e responsabilidade social para estabelecer e documentar o raciocínio utilizado para determinar o nível quantitativo da materialidade (se for o caso) e os seus fatores qualitativos.

### **Uso de especialista**

31. Os trabalhos desenvolvidos sobre sustentabilidade e responsabilidade social geralmente requerem algum nível de especialização e podem exigir o uso de especialistas, que podem ser internos, ou seja, de outros departamentos da própria firma de auditoria ou especialistas externos (ver requerimentos na NBC TA 620). De acordo com o item 30 da NBC TO 3000, o auditor independente deve envolver-se no trabalho e compreender o serviço para o qual o especialista é utilizado na extensão que lhe permita aceitar a responsabilidade pela conclusão em relação às informações sobre o objeto. O auditor independente avalia até que ponto os serviços de especialista devem ser utilizados para formar a sua própria conclusão.

### **Documentação**

32. Os trabalhos sobre essas informações têm como objetivo assegurar os dados quantitativos e qualitativos. Portanto, devem obedecer à mesma conceituação e requerimentos de documentação observados na auditoria ou revisão de demonstrações contábeis. A documentação deve capacitar a reexecução dos procedimentos e o entendimento sobre a adequação e a definição de amostras para os testes executados, bem como o necessário controle de qualidade sobre o trabalho efetuado.
33. Esses aspectos acima destacados nos itens 29 a 32, assim como a avaliação da adequação do objeto e dos critérios, preliminarmente analisados e avaliados na aceitação do trabalho, devem ser reavaliados e monitorados de forma permanente ao longo do trabalho (desde o planejamento até a conclusão final). Assim, o auditor deve considerar integralmente a NBC TO 3000, cujos principais aspectos estão sumariados na tabela a seguir:

<b>Itens da NBC TO 3000</b>	<b>Assuntos envolvidos</b>
22 a 25	Relevância e risco do trabalho de asseguarção
26 a 32	Utilização de serviço de especialista
33 a 37	Obtenção de evidências
38 a 40	Representação da parte responsável
41	Consideração de eventos subsequentes
42 a 44	Documentação

# Relatório de asseguração relacionado com as informações sobre sustentabilidade e responsabilidade social

## Conteúdo do relatório

34. A NBC TO 3000 não requer que os relatórios de trabalhos de asseguração tenham formato-padrão. Em vez disso, ela identifica, no seu item 49, os elementos básicos que o relatório de asseguração deve incluir, a saber:
- (a) título que indique claramente que se trata de relatório de asseguração emitido por auditor independente e que ajude diferenciá-lo de relatórios emitidos por outros profissionais;
  - (b) destinatário, identificando a parte ou as partes a quem o relatório de asseguração é dirigido;
  - (c) identificação do objeto e descrição das informações sobre esse objeto, incluindo, por exemplo: (i) data-base ou período a que a avaliação ou a mensuração se refere; (ii) nome da entidade à qual o objeto se refere; e (iii) explicação das características do objeto ou das informações sobre esse objeto. Por exemplo:
    - grau com que as informações do objeto são quantitativa ou qualitativa, objetiva ou subjetiva e histórica ou prospectiva;
    - mudanças no objeto ou outras circunstâncias do trabalho que afetam a comparabilidade das informações de um período para outro;
  - (d) identificação dos critérios. O relatório de asseguração pode incluir os critérios ou referir-se a eles, caso façam parte da afirmação ou das informações elaboradas pela parte responsável;
  - (e) quando apropriado, apresentação de qualquer limitação inerente que seja significativa;
  - (f) quando os critérios utilizados para avaliar ou medir o objeto são disponibilizados somente aos usuários previstos específicos ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, inclusão de declaração restringindo o uso do relatório de asseguração a esses usuários ou para essa finalidade;
  - (g) declaração, identificando a parte responsável e suas responsabilidades, e as responsabilidades do auditor independente, ficando claro aos usuários a responsabilidade de cada parte;
  - (h) declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a NBC TO 3000;
  - (i) resumo do trabalho realizado, principalmente nos trabalhos de asseguração limitada, pois esse resumo ajuda aos usuários previstos entenderem a natureza da segurança proporcionada pelo relatório de asseguração;
  - (j) conclusão do auditor independente;
  - (k) data do relatório de asseguração. Essa data torna implícito que o auditor independente considerou os efeitos de eventos ocorridos sobre as informações relativas ao objeto até essa data;
  - (l) nome da firma e do auditor independente responsável técnico, os números de seus respectivos registros profissionais e o local de emissão do relatório.
35. Embora o relatório possa ser na forma curta ou na forma longa, a experiência tem indicado a preferência pela forma curta. Os relatórios em forma curta costumam incluir apenas os elementos básicos, enquanto na forma longa podem descrever em detalhe os termos do trabalho, os critérios utilizados, as constatações em relação a aspectos particulares do trabalho e, em alguns casos, as recomendações. O exemplo apresentado no Anexo II é de relatório na forma curta.

36. Outro aspecto que está sendo considerado na apresentação do exemplo de relatório neste Comunicado é o fato de que, conforme já mencionado anteriormente, a NBC TO 3000 não apresenta modelos de redação de relatório e, dessa forma, está-se incorporando no exemplo apresentado os progressos verificados na Norma ISAE 3420 da IFAC, que no Brasil encontra-se em fase de emissão pelo CFC como NBC TO 3420.
37. Nesse sentido, a conclusão do relatório fornece asseguração sobre a compilação das informações no contexto de uma estrutura em conformidade com os critérios estabelecidos e divulgados pela parte responsável.

### **Conclusão do relatório de asseguração limitada**

38. A conclusão pode ser na forma direta ou indireta. Na forma indireta, a avaliação ou a mensuração do objeto é realizada pela própria parte responsável e o auditor independente conclui quanto às afirmações feitas pela parte responsável, enquanto que na forma direta, o auditor faz a avaliação e apresenta sua própria conclusão. O exemplo apresentado no Anexo II considera apenas o relatório na forma direta.

### **Conclusão com ressalva, adversa ou abstenção de conclusão**

39. De forma similar aos relatórios sobre informações históricas (demonstrações contábeis), os relatórios de asseguração sobre informações de sustentabilidade e responsabilidade social podem ser emitidos com modificação, ou seja, conclusão com ressalva ou adversa e abstenção de conclusão. Os itens 51 a 53 da NBC TO 3000 apresentam orientações para essas situações, que são similares às orientações contidas na NBC TA 705.
40. Quando o relatório contiver modificações, ele deve apresentar em um parágrafo específico a descrição clara de todas as razões que levam o auditor a emitir o relatório com ressalva, adverso ou com abstenção de conclusão, sob o título: Base para emissão do relatório com ressalva, adverso ou Base para abstenção de conclusão. O exemplo apresentado no Anexo II está na forma curta e não apresenta modificações.

## ANEXO I

### Principais Estruturas Conceituais (*Frameworks*) e critérios utilizados na elaboração de Informações sobre Sustentabilidade e Responsabilidade Social

Estrutura Conceitual (Framework)	Origem	Ano de Criação	Conceito e Principais Características	Maiores Informações
<b>Código de Conduta Global (OCDE)</b>	França	1961	<p>A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização internacional e intergovernamental que agrupa os países mais industrializados da economia do mercado. Na OCDE, os representantes dos países membros se reúnem para trocar informações e definir políticas e diretrizes com o objetivo de maximizar o crescimento econômico e o desenvolvimento dos países membros.</p> <p>As diretrizes descrevem padrões voluntários, recomendações para uma conduta empresarial responsável em ampla gama de questões sociais e ambientais, tais como direitos humanos, divulgação de informações, trabalho e meio ambiente. O Brasil aderiu às diretrizes em 1997, o que foi reafirmado em junho de 2000 ao final do processo de revisão do documento.</p>	<p><a href="http://www.oecd.org">www.oecd.org</a>  <a href="http://www.cgu.gov.br/ocde/sobre/index.asp">http://www.cgu.gov.br/ocde/sobre/index.asp</a></p>
<b>IBASE</b>	Brasil	1997	<p>O Balanço Social IBASE (Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas) é um demonstrativo numérico sobre as atividades sociais da entidade em forma de tabela de uma página. De fácil preenchimento, permite a verificação dos dados e a comparação com outras entidades.</p> <p>De acordo com o IBASE, o balanço social é um demonstrativo publicado, anualmente, pelas entidades, que reúne um conjunto de informações sobre os projetos, benefícios e ações sociais, informações essas dirigidas aos empregados, investidores, analistas de mercado, acionistas e à comunidade. Este instrumento, que deve ser resultado de amplo processo participativo que envolva comunidade interna e externa, visa dar transparência às atividades das empresas e apresentar os projetos efetivamente. Ou seja, sua função principal é tornar pública a responsabilidade social empresarial, construindo maiores vínculos entre a entidade, a sociedade e o meio ambiente.</p>	<p><a href="http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm">http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm</a></p>
<b>SA 8000</b>	Estados Unidos	1997	<p>A SA8000 (<i>Social Accountability 8000</i>) é a primeira certificação internacional da responsabilidade social. Seu principal objetivo é garantir os direitos dos trabalhadores, de forma que todos os envolvidos ganhem: empresas, trabalhadores, sindicatos, governo.</p> <p>Lançada em 1997 pela <i>Council on Economics Priorities Accreditation Agency</i> (CEPAA), atualmente chamada <i>Social Accountability International</i> (SAI), organização não governamental norte-americana, a <i>Social Accountability 8000</i> (SA8000) é a primeira certificação de um aspecto da responsabilidade social de empresas com alcance global. Com base em normas internacionais sobre direitos humanos e no cumprimento da legislação local, a SA8000 busca garantir direitos</p>	<p><a href="http://www.sa-intl.org/index.cfm?&amp;stopRedirect=1">http://www.sa-intl.org/index.cfm?&amp;stopRedirect=1</a></p>

## ANEXO I

### Principais Estruturas Conceituais (*Frameworks*) e critérios utilizados na elaboração de Informações sobre Sustentabilidade e Responsabilidade Social

Estrutura Conceitual (Framework)	Origem	Ano de Criação	Conceito e Principais Características	Maiores Informações
			básicos dos trabalhadores envolvidos em processos produtivos. A norma é composta por 9 requisitos.	
<b>Indicadores Ethos</b>	Brasil	1998	Trata-se de ferramenta de uso essencialmente interno, que permite a avaliação da gestão no que diz respeito à incorporação de práticas de responsabilidade social, além do planejamento de estratégias e do monitoramento do desempenho geral da empresa. Os indicadores abrangem os temas <u>Valores, Transparência e Governança, Público Interno, Meio Ambiente, Fornecedores, Consumidores e Clientes, Comunidade e Governo e Sociedade.</u>	<a href="http://www.ethos.org.br/docs/conceitos_praticas/indicadores/default.asp">http://www.ethos.org.br/docs/conceitos_praticas/indicadores/default.asp</a>
<b>AA1000</b>	Reino Unido	1999	<p>AA1000 (<i>AccountAbility 1000</i>) é um padrão de processo para a gestão da contabilidade, auditoria e relato da responsabilidade corporativa. Seu principal diferencial está na inclusão das partes interessadas em todos os seus passos, dando credibilidade à responsabilidade corporativa da organização que o adota.</p> <p>Lançada em novembro de 1999 pelo <i>Institute of Social and Ethical Accountability</i> (ISEA), a norma AA1000 tem o desafio de ser o primeiro padrão internacional de gestão de responsabilidade corporativa. A versão preliminar da Estrutura AA1000 foi testada em projetos pilotos em várias organizações que realizaram auditoria social e ética em seu planejamento e gestão estratégica.</p>	<a href="http://www.accountability.org.uk">www.accountability.org.uk</a>
<b>Global Compact</b>	Fórum Econômico de Davos, Suíça	1999	<p>Acordo para empresas elaborado pelas Organizações das Nações Unidas, que pretende conciliar a força do mercado aos ideais dos direitos humanos, levando-se em conta os impactos sociais e ambientais produzidos pela globalização.</p> <p>O acordo estabelece dez princípios básicos relacionados com direitos humanos, trabalho, meio ambiente e combate à corrupção, com os quais as empresas devem se comprometer voluntariamente. O Global Compact não monitora a obediência aos princípios nem prevê sanções em caso de rompimento. A adesão ao Pacto ocorre com a assinatura do documento, intitulado Os Nove Princípios do Pacto Global, no qual se comprometem a apoiá-lo e realizar parcerias com as agências e programas da ONU que promovem os princípios do Pacto. As premissas do Pacto foram inspiradas na Declaração Universal dos Direitos Humanos, nos Princípios Fundamentais dos Direitos ao Trabalho da Organização Mundial do Trabalho (OIT) e dos Princípios do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento.</p> <p>O Pacto Global não é instrumento regularizador ou código de conduta, mas uma plataforma baseada em valores que visam a promover a educação institucional. Utiliza o poder da transparência e do diálogo para identificar e divulgar novas práticas que tenham como base</p>	<a href="http://www.unglobalcompact.org/">http://www.unglobalcompact.org/</a> <a href="http://www.pactoglobal.org.br/">http://www.pactoglobal.org.br/</a>

## ANEXO I

### Principais Estruturas Conceituais (*Frameworks*) e critérios utilizados na elaboração de Informações sobre Sustentabilidade e Responsabilidade Social

Estrutura Conceitual (Framework)	Origem	Ano de Criação	Conceito e Principais Características	Maiores Informações
			princípios universais, como são aqueles dos direitos humanos.	
<b>Global Reporting Initiative (GRI)</b>	Holanda	2000	Iniciativa conjunta da organização não governamental <i>Coalition for Environmentally Responsible Economies</i> (CERES) e do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, o <i>Global Reporting Initiative</i> (GRI) é um processo internacional que conta com a participação de diversos “stakeholders” e cuja principal proposta é desenvolver e disseminar globalmente diretrizes para a elaboração de relatórios de sustentabilidade ( <i>Sustainability Reporting Guidelines</i> ), para uso voluntário por organizações que queiram relatar as dimensões econômicas, sociais e ambientais de suas atividades, produtos e serviços.	<a href="http://www.globalreporting.org/languages/portugueseportugal/Pages/default.aspx">http://www.globalreporting.org/languages/portugueseportugal/Pages/default.aspx</a>
<b>ISO 14000</b>	Suécia	2006	ISO 14000 é uma série de normas desenvolvidas pela <i>International Organization for Standardization</i> (ISO) e que estabelecem diretrizes sobre a área de <u>gestão ambiental</u> dentro de <u>empresas</u> .  O principal uso da ISO 14000 é a certificação de uma terceira entidade, embora ela possa ser usada internamente com finalidades de autodeclaração e para o atendimento a demandas específicas. O principal uso, hoje em dia, está na certificação de terceiros, o que faz com que a ISO 14000 contenha apenas as exigências que podem ser objeto de auditoria, com o objetivo de certificação e/ou de autodeclaração.	<a href="http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso14000.htm">http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso14000.htm</a>

## **Anexo II – Exemplo de relatório de asseguarção limitada**

### **Relatório de asseguarção limitada dos auditores independentes relacionado com informações sobre sustentabilidade e responsabilidade social [ou outra denominação apropriada]**

Ao  
Conselho de Administração e Acionistas da Cia ABC  
São Paulo - SP

#### **Introdução**

Fomos contratados pela [*identificar parte contratante, por exemplo, a Administração da Cia ABC*] para apresentar nosso relatório de asseguarção limitada sobre a compilação das Informações relacionadas com Sustentabilidade e Responsabilidade Social [*ou outra denominação apropriada*] da Cia ABC, relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1.

#### **Responsabilidades da administração da Companhia**

A administração da Cia ABC é responsável pela elaboração e apresentação de forma adequada das informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*) de acordo com os critérios xyz (*descrever os critérios ou fazer referência para o local onde esses critérios estão descritos*) e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração dessas informações livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

#### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é expressar conclusão sobre as informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*), com base no trabalho de asseguarção limitada conduzido de acordo com o Comunicado Técnico CTO 01/12, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade e elaborado tomando por base a NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguarção Diferente de Auditoria e Revisão, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que é equivalente à norma internacional ISAE 3000, emitida pela Federação Internacional de Contadores, aplicáveis às informações não históricas. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas, incluindo requisitos de independência e que o trabalho seja executado com o objetivo de obter segurança limitada de que as informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*), tomadas em conjunto, estão livres de distorções relevantes.

Um trabalho de asseguarção limitada conduzido de acordo com a NBC TO 3000 (ISAE 3000) consiste principalmente de indagações à administração da Companhia e outros profissionais da Companhia que estão envolvidos na elaboração das informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*), assim como pela aplicação de procedimentos analíticos para obter evidência que nos possibilite concluir na forma de asseguarção limitada sobre as informações tomadas em conjunto. Um trabalho de asseguarção limitada requer, também, a execução de procedimentos adicionais, quando o auditor independente toma conhecimento de assuntos que o leve a acreditar que as informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*), tomadas em conjunto, podem apresentar distorções relevantes.

Os procedimentos selecionados basearam-se na nossa compreensão dos aspectos relativos à compilação e apresentação das informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*) e de outras circunstâncias do trabalho e da nossa consideração sobre áreas onde distorções relevantes poderiam existir. Os procedimentos compreenderam:

- (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância, o volume de informações quantitativas e qualitativas e os sistemas operacionais e de controles internos que serviram de base para a elaboração das informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*) da Cia ABC;
- (b) o entendimento da metodologia de cálculos e dos procedimentos para a compilação dos indicadores por meio de entrevistas com os gestores responsáveis pela elaboração das informações;
- (c) a aplicação de procedimentos analíticos sobre as informações quantitativas e indagações sobre as informações qualitativas e sua correlação com os indicadores divulgados nas informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*); e
- (d) o confronto dos indicadores de natureza financeira com as demonstrações contábeis e/ou registros contábeis.

Os trabalhos de asseguarção limitada compreenderam, também, a aderência às diretrizes e critérios da estrutura de elaboração (*ver exemplos de estruturas e critérios aplicáveis no Anexo I*) aplicável na elaboração das informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*).

Acreditamos que a evidência obtida em nosso trabalho é suficiente e apropriada para fundamentar nossa conclusão na forma limitada.

### **Alcance e limitações**

Os procedimentos aplicados no trabalho de asseguarção limitada são substancialmente menos extensos do que aqueles aplicados no trabalho de asseguarção que tem por objetivo emitir uma opinião sobre as informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*). Consequentemente, não nos possibilitam obter segurança de que tomamos conhecimento de todos os assuntos que seriam identificados em trabalho de asseguarção que tem por objetivo emitir uma opinião. Caso tivéssemos executado um trabalho com objetivo de emitir uma opinião, poderíamos ter identificado outros assuntos e eventuais distorções que podem existir nas informações constantes do (*colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório*). Dessa forma, não expressamos uma opinião sobre essas informações.

Os dados não financeiros estão sujeitos a mais limitações inerentes do que os dados financeiros, dada a natureza e a diversidade dos métodos utilizados para determinar, calcular ou estimar esses dados. Interpretações qualitativas de materialidade, relevância e precisão dos dados estão sujeitos a pressupostos individuais e a julgamentos. Adicionalmente, não realizamos qualquer trabalho em dados informados para os períodos anteriores [se aplicável], nem em relação a projeções futuras e metas.

### **Conclusão**

Com base nos procedimentos realizados, descritos neste relatório, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que as informações constantes do *(colocar a denominação apropriada constante no parágrafo introdutório)* não foram compiladas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as diretrizes *(mencionar a estrutura conceitual aplicável e os critérios aplicáveis, fazendo referência ao local onde estão descritos)*.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]